

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання денна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____доц. В.А. Кулик
«____» грудня 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

***на тему: «Облік і аудит готової продукції: стан, проблеми та напрями
удосконалення»***

(за матеріалами ТОВ «Денасмаш», м. Полтава)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи **Чорнуцький Володимир Васильович**

_____10.12.2019 р.

Науковий керівник **к.е.н., доцент Прохар Наталія Вікторівна**

_____10.12. 2019 р.

Полтава – 2019

ВСТУП

Реалізація продукції завершує операційний цикл діяльності виробничого підприємства. У ринкових умовах процедурі її планування та технології розробки передуює виробничий процес. Підприємство повинно виробляти саме ту продукцію, яка користується попитом на ринку та є конкурентоспроможною. Визначальне значення у забезпеченні конкурентоспроможності готової продукції має система бухгалтерського обліку, що визначає кінцевий фінансовий результат, який є узагальнюючим показником роботи підприємства. Підтвердження достовірності облікових даних забезпечується проведенням аудиту. За таких умов бухгалтерський облік повинен забезпечувати управлінський персонал інформацією для оперативного регулювання масштабів реалізації продукції та її асортименту, запобігання суб'єктивності у процесі прийняття рішень.

Питання організації і методики обліку та аудиту готової продукції досліджені в наукових працях вітчизняних вчених, а саме С.В. Бардаша, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.В. Василюк, Н.І. Верхоглядової, Н.Г. Виговської, С.Ф. Голова, Н.І. Дорош, Г.М. Давидова, Н.М. Зорія, М.Д. Корінька, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, Л.П. Кулаковської, В.С. Леня, А.П. Макаренко, Т.О. Меліхової, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, В.С. Рудницького, Н.М. Ткаченко, Б.Ф. Усача, В.В. Сопка, Ю.С. Цал-Цалка, О.М. Черновол, В.І. Швеця, В.В. Ярмоша та інших. Проте, незважаючи на значну кількість публікацій, невирішеним є комплекс проблемних питань. Ефективне управління неможливе без достовірної інформації щодо руху готової продукції, що забезпечується належно організованим обліковим процесом та аудиторською перевіркою.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку й аудиту готової продукції.

Досягнення поставленої мети передбачається шляхом вирішення наступних завдань:

- розглянути економічну сутність готової продукції, її класифікацію, особливості визнання та оцінки;
- розкрити значення та завдання обліку й аудиту готової продукції;
- провести характеристику фінансово-господарської діяльності ТОВ «Денасмаш» та постановки облікової роботи;
- вивчити порядок документального оформлення виходу та реалізації готової продукції;
- розглянути особливості синтетичного та аналітичного обліку виходу та реалізації готової продукції, відображення такої інформації у фінансовій звітності підприємства;
- розкрити особливості використання сучасних інформаційних технологій в обліку готової продукції;
- дослідити організацію та планування аудиту готової продукції;
- розкрити методику аудиту готової продукції;
- розглянути типові порушення та узагальнення результатів аудиту готової продукції.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту готової продукції виробничого підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку та аудиту готової продукції.

Суб'єктом дослідження обрано Товариство з обмеженою відповідальністю «Денасмаш».

При написанні роботи використовувалися методи: діалектичний метод пізнання – для вивчення та вдосконалення сутності готової продукції, індукції та дедукції – для узагальнення ознак класифікації готової продукції, економіко-статистичні та інші методи – для аналізу показників діяльності досліджуваного підприємства, спостереження та порівняння – для вивчення документального оформлення та особливостей обліку готової продукції, метод групування та

абстрактно-логічний метод – для вивчення порядку аудиторської перевірки готової продукції. Опрацювання інформації здійснювалось за допомогою ПЕОМ з використанням програм електронних таблиць Excel для Windows XP.

Інформаційна база дослідження представлена нормативно-правовими актами Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг, фінансовою звітністю підприємства.

Методологічна основа дослідження включає наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених у сфері бухгалтерського обліку, організації обліку, інформаційних систем бухгалтерського обліку, аудиту, матеріали періодичних видань.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліку й аудиту готової продукції підприємства.

Основні результати дослідження, які визначають наукову новизну, характеризуються такими положеннями: удосконалення трактування сутності готової продукції; узагальнення ознак її класифікації; обґрунтування доцільності використання запропонованих субрахунків до рахунку з обліку готової продукції; побудова моделі послідовності аудиту готової продукції; розробка плану й програми аудиту готової продукції та робочого документу аудитора.

Практичне значення одержаних результатів полягає в застосуванні в практичній діяльності підприємств запропонованих рекомендацій щодо вдосконалення обліку й аудиту готової продукції.

Результати дипломної роботи були опубліковані в збірнику тез доповідей за результатами IV Всеукраїнської науково-практичної конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю», на тему «Готова продукція: проблемні аспекти сутності та класифікації» (24 жовтня 2019 року, м. Полтава, ПДАА).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ

ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність, класифікація, визнання та оцінка готової продукції

Процес виробництва завершується виготовленням готової продукції. В економічній теорії та бухгалтерському обліку сутність готової продукції розглядається різними авторами, що узагальнено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Трактування сутності готової продукції в бухгалтерському обліку [авторська розробка]

№ з/п	Автор	Визначення
1.	Ткаченко Н.М. . [69]	Готова продукція – це продукція, що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування, відповідає технічним умовам
2.	Сук Л. К. [62]	Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства
3.	Макарова Г.С. [33]	Готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншими нормативно – правовими актами
4.	Фатенок-Ткачук А. О. [71]	Готова продукція – це сукупність виготовлених на підприємстві виробів і продуктів, які призначені для випуску на сторону
5.	Зінченко О.В. [18]	Готова продукція – це результат закінченого виробничого процесу підприємства, матеріалізований у вигляді вироблених виробів, виконаних робіт і наданих послуг силами основного чи допоміжного виробництва
6.	Візіренко С.В. та інші [8]	Готовою продукцією називається продукція, що повністю закінчена обробкою, прийнята технічним контролем, здана на склад або прийнята замовником, згідно з актом приймання. Вироби, що не пройшли всіх стадій обробки та не прийняті технічним контролем, враховуються у складі незавершеного виробництва
7.	Верига Ю.А. [5]	Готова продукція – об'єкт облікової системи промислового підприємства, що поєднує організаційні інструменти обліку виробництва і продажу продукції, виступає засобом для досягнення основної мети функціонування підприємства.

№ з/п	Автор	Визначення
8.	Живко З.Б. [14]	Готовою вважається продукція, повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженням технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами)
9.	Заокіпна Н.С. [16]	Готова продукція – виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженням стандартам або умовам договору, прийнятні технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції

Аналіз підходів до трактування готової продукції дає можливість зробити висновки, що у загальному розумінні готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, повністю пройшла всі стадії обробки, призначена для використання або продажу та відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно - правовим актом. Отже, готова продукція, незалежно від її видів, повинна відповідати основним вимогам:

- вироблена на даному підприємстві;
- пройшла всі стадії обробки;
- характеризується суспільною значимістю – виробництво повинне орієнтуватися на продаж продукції споживачам;
- має товарну завершеність, тобто повинна відповідати технічним та якісним характеристикам.

На нашу думку, під готовою продукцією слід розуміти результат виробництва, що має матеріальну форму, повністю закінчений обробкою на підприємстві, пройшов усі стадії технічного випробування, відповідає технічним умовам та стандартам якості, передбаченим договором або іншим нормативним документом.

До готової продукції належать також вироби (напівфабрикати), обробку яких закінчують на інших підприємствах. Від готової продукції слід відрізнити товари, які є матеріальними цінностями, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу [36, с. 352]. Усі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво та формують вид виробничого запасу. Готова продукція може мати, а може не мати кількісні та якісні характеристики, але завжди має вартісну характеристику.

Готова продукція включається до складу запасів підприємства. Методологічні засади формування інформації у бухгалтерському обліку та розкриття її у фінансовій звітності про запаси, у тому числі й про готову продукцію, визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246 [50].

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [50].

Запаси в залежності від права власності можуть бути поділені на дві групи: власні та ті, що не є власністю підприємства (прийняті для переробки, на відповідальному зберіганні, на комісії).

За призначенням запаси поділяються на виробничі, у тому числі й готова продукція, та товарні.

За видами запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання

робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, а також сільськогосподарську продукцію і продукцію лісового господарства після її первісного визнання.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, а звідти відбуватиметься її відвантаження (продаж, реалізація). Водночас, можливий інший підхід (здебільшого на малих підприємствах), коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо у виробника, звідки її відвантажують або передають покупцеві та реалізують.

Продукція, яка не має кількісних характеристик, - робота, послуга (посередництво) або великогабаритні вироби – будинок, пароплав – безпосередньо передається з виробництва покупцеві (замовникові).

Готова продукція класифікується за різними ознаками:

1) за формою:

- уречевлена (матеріальна);
- результати виконаних робіт;
- результати наданих послуг;

2) за ступенем готовності:

- готова продукція;

- напівфабрикати – продукти окремих технологічних фаз, якій повинні пройти одну або декілька технологічних фаз обробки, перш ніж стати готовою продукцією;

- незавершене виробництво;

3) за технологічною складністю:

- проста;

- складна:

а) супутня – це продукція отримана в одному технологічному циклі одночасно з основною, за якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки або відпуску споживачеві;

б) побічна – це продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і на відміну від супутньої продукції не потребує додаткових витрат [55, с. 23].

Узагальнення ознак класифікації готової продукції схематично зображено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Класифікація готової продукції [авторська розробка]

Готова продукція, як і інші запаси підприємства, визнається активом, якщо:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з її використанням;
- її вартість може бути достовірно визначена.

В бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318 [52] за первісною вартістю, але оскільки така вартість може бути визначена лише після накопичення всіх витрат, пов'язаних з виробництвом, то постає потреба у щоденному обліку наявності та руху готової продукції.

Первісна вартість готової продукції відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості

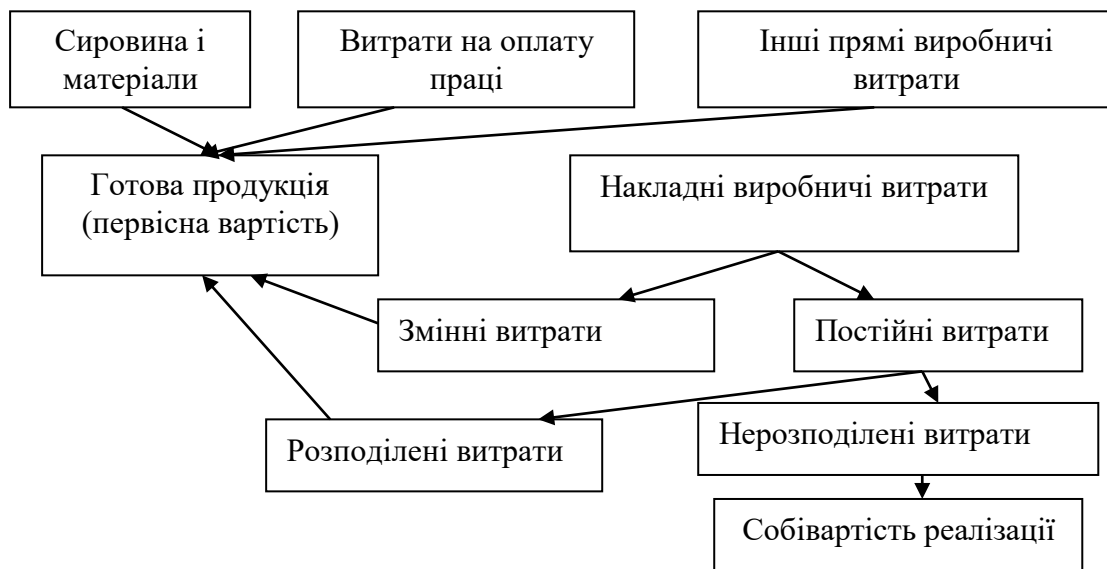
остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо) [52].

Порядок формування первісної вартості готової продукції наведено на рис. 1.2.



**Рис. 1.2. Порядок формування первісної вартості готової продукції
[авторська розробка]**

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділень), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі

витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством самостійно.

Готова продукція в бухгалтерському обліку може оцінюватися за одним з таких варіантів: плановою (нормативною) виробничою собівартістю або обліковими цінами.

При використанні варіанта оцінювання за плановою (нормативною) виробничою собівартістю визначають і окремо враховують відхилення фактичної виробничої собівартості за звітний місяць від планової (нормативної) собівартості. Перевагою такої оцінки готової продукції є її використання поточному обліку, при плануванні і складанні звітності.

При використанні методу оцінювання за обліковими цінами відособлено враховується різниця між фактичною собівартістю і обліковою ціною. Цей варіант є найпоширенішим варіантом оцінювання готової продукції. Його перевага полягає в тому, що в умовах відносно стійких цін є можливість зіставити оцінки продукції в поточному обліку і звітності, що важливо для контролю за правильним визначенням обсягу товарного випуску.

Якщо готова продукція в бухгалтерському обліку оцінюється за фактичною собівартістю, то вона може бути визначена тільки після підсумовування всіх витрат, та подальшого калькулювання собівартості одиниці випущеної продукції. При цьому підприємство повинно використовувати методи оцінювання вибуття запасів для виробництва готової продукції, що регламентовані П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [50]:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

- середньозваженої собівартості;
- собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватись за середньозваженою собівартістю діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.

Оцінка за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними витратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норм витрат, ціни повинні регулярно у нормативні бази перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними витратами коригується до фактичної виробничої собівартості.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібної торгівлі середнього відсотку торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Якщо підприємство використовує метод ФІФО та ідентифікованої собівартості, то в нього не виникає проблем з визначенням собівартості готової продукції при її вибутті. Інша ситуація виникає, коли підприємство використовує метод середньозваженої собівартості, а готова продукція реалізується впродовж місяця. Адже для визначення собівартості одиниці вибуття запасів (готової продукції) потрібно використовувати саме середньозважену собівартість за період – один місяць. А в даному випадку місяць ще не завершений, і середньозважену собівартість визначити правильно неможливо. При цьому в поточному обліку підприємства готову продукцію потрібно оцінювати за прийнятими на підприємстві «обліковими» цінами, тобто за середньорічною, плановою собівартістю, оптово-розрахунковою, договірною ціною або за фактичною собівартістю. Якщо готова продукція на підприємстві оцінюється не за фактичною собівартістю, а за нормативними цінами (нормативний метод), то відокремлено від фактичної собівартості потрібно визначити відхилення. В кінці звітної періоду відхилення розподіляються між залишками нереалізованої і реалізованої продукції [50].

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що застосовується на самому підприємстві.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітної періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [62, с. 358].

Отже, готова продукція підприємства є результатом виробничого процесу. Під нею необхідно розуміти результат виробництва, що має

матеріальну форму, повністю закінчений обробкою на підприємстві, пройшов усі стадії технічного випробування, відповідає технічним умовам та стандартам якості, передбаченим договором або іншим нормативним документом. Собівартість продукції формується впродовж звітного місяця й включає всі витрати, що понесені у процесі виробництва. Оскільки обсяг реалізації готової продукції впливає на кінцевий результат діяльності підприємства, то визначальним завданням обліку є контроль наявності та руху готової продукції за місцями зберігання і матеріально-відповідальними особами.

1.2. Значення та завдання обліку й аудиту готової продукції

Правові засади регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України, незалежно від форми власності й виду діяльності, визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. [57]. Тому першочерговим завданням бухгалтерського обліку готової продукції є підготовка і подання повної, своєчасної, правдивої та неупередженої інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття стратегічних і тактичних управлінських рішень.

Важливим завданням бухгалтерського обліку є дотримання порядку ціноутворення на виготовлену продукцію. Державне регулювання цін і тарифів передбачається тільки на окремі види продовольчих товарів. Так як виробництво продукції передбачає понесення витрат, то необхідно їх належним чином відобразити в обліку. Сукупність понесених витрат визначає ринкову (відпускну) вартість готової продукції. Процес її реалізації та складення відповідного документу забезпечує отримання прибутку, який є метою діяльності підприємства, а це передбачає проведення постійного внутрішнього аудиту й аналізу порядку ціноутворення.

Першочерговим завданням обліку є проведення аудиту та оцінки збереження власності підприємства, раціонального використання ресурсів, а це потребує такої системи обліку, при якій би нестачі та крадіжки попереджувались, а не тільки усувались. Внутрішній та зовнішній аудит повинен проводитись за допомогою своєчасного обліку руху готової продукції: перевірка стану готової продукції, збереження її на складах, своєчасне та правильне оформлення відвантаження продукції, перевірка організації розрахунків з покупцями та замовниками. Крім цього, велике контрольне значення на підприємствах мають якісно проведені ревізії та аудиторські перевірки, інвентаризації, що усувають недоліки в обліку, виявляють резерви росту прибутків підприємств.

Джерелом інформації, необхідної для управління фінансово-господарською діяльністю підприємств, є звіти матеріально-відповідальних осіб. При прийманні звітів від матеріально-відповідальних осіб керівники підприємств та працівники економічних служб повинні здійснювати аналіз доцільності та законності проведених операцій, правильності оформлення первинних документів, своєчасності оприбуткування готової продукції, відповідності витрат матеріальних цінностей встановленому нормативу чи плану. Це дає можливість усунути недоліки, зловживання, здійснити мобілізацію ресурсів за рахунок внутрішніх джерел підприємств. Особливо велике значення має забезпечення працівниками бухгалтерського обліку дійового внутрішнього аудиту за роботою матеріально-відповідальних осіб за рахунок правильного підбору працівників, правильної організації обліку матеріальних цінностей і коштів, дотримання строків надання звітів, встановлення єдиного порядку оцінки готової продукції при її надходженні та вибутті.

Визначальним завданням обліку та аудиту є виявлення неліквідної, понаднормативної готової продукції, яка знаходиться на підприємстві у вигляді «мертвого капіталу» і внесення пропозицій щодо її використання чи реалізації.

Як раніше зазначалося, стратегічною метою розвитку більшості підприємств є отримання прибутку. Прибуток відображає кінцевий фінансовий результат. Він є джерелом формування бюджетів різних рівнів, а також власних фінансових ресурсів підприємства. Прагнення кожного господарюючого суб'єкта отримати якомога більшу суму прибутку в процесі функціонування орієнтує його на нарощення обсягів фінансово-господарської діяльності, впровадження режиму економії, раціональне використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, усунення зайвих витрат і втрат. У зв'язку з цим, головним завданням обліку є своєчасне і повне відображення інформації про результати діяльності підприємств, запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення та мобілізація внутрішніх резервів. Тож працівники бухгалтерії повинні забезпечити внутрішній аудит складання й дотримання кошторису (плану) витрат, надмірностей у витрачанні коштів, що потребує економічно обґрунтованого нормування залишків готової продукції. Точність розрахунку залежить від правильного визначення складу готової продукції за її видами.

На підприємствах існує кілька видів запасів готової продукції: транспортний, підготовчий (технологічний), поточний, резервний (страховий). У транспортний запас, що звичайно не перевищує двох днів, включається готова продукція з моменту оплати виставленого рахунку до відвантаження вантажу на склад покупця.

Підготовчий запас створюється на період часу, необхідний для приймання, складування та підготовки до відвантаження готової продукції.

Найбільший розмір має поточний запас, що складає половину середнього інтервалу між поставками готової продукції.

Резервний запас створюється з метою покриття нестачі готової продукції у період термінового оформлення замовлення та відвантаження продукції виробником споживачу.

Нормування готової продукції неможливе без інформації безперервного та достовірного обліку, що фіксує факти надходження, збереження та відпуску

готової продукції покупцям. Фінансовий облік має забезпечити контроль за залишками, надходженням і вибуттям готової продукції, що є важливою умовою для забезпечення збереження власності підприємства [69, с. 220].

Поруч з абсолютним показником, що характеризує кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, для якісної характеристики економічної ефективності та порівняльної оцінки роботи господарських об'єктів використовують відносний показник - рентабельність. Важливе значення при цьому має раціонально організований бухгалтерський облік і аудит рентабельності діяльності, виявлення резервів подальшого збільшення ефективності господарювання підприємства.

Здійснюючи господарську діяльність, підприємства вступають у господарсько-фінансові відносини з державними, приватними та іншими підприємствами, об'єднаннями та організаціями. Ці відносини охоплюють придбання матеріалів, сировини, надання різного виду послуг, продаж продукції и надання послуг, а також оплату зобов'язань перед бюджетом. Діючим законодавством передбачено, що всі розрахунки з державними, та інших форм власності підприємствами мають здійснюватись, як правило, в безготівковому порядку, що сприяє поліпшенню грошового обігу в країні, збільшенню кредитних ресурсів, зміцненню розрахункової дисципліни. Ефективність розрахункових операцій значною мірою залежить від організації бухгалтерського обліку, який покликаний забезпечити перевірку збереження і правильного використання грошових коштів, додержанням розрахункової дисципліни. Облік повинен забезпечити суворий контроль за перерахуванням коштів, своєчасним оформленням цих операцій відповідними документами, вживати заходів щодо правильного нарахування різного роду податків, для ліквідації дебіторської і кредиторської заборгованості. Працівники бухгалтерського обліку повинні здійснювати своєчасні розрахунки з контрагентами, фінансовими, державними та іншими органами, додержуватись установленого порядку документального оформлення грошово-розрахункових операцій, належного оформлення та їх відображення на рахунках

бухгалтерського обліку, забезпечити своєчасне стягнення дебіторської та погашення кредиторської заборгованості тощо.

Таким чином, завдання бухгалтерського обліку і аудиту готової продукції можуть зводитися до наступних:

- своєчасне оформлення первинних документів на всі операції, пов'язані з надходженням, зберіганням і вибуттям готової продукції;
- здійснення точного і повного контролю за своєчасним оприбуткуванням, зберіганням і відвантаженням готової продукції
- одержання на будь-яку дату точних даних про кількість готової продукції, яка є в коморах, на складах і виробничих підрозділах підприємства та в інших місцях зберігання і використання;
- систематичний контроль витрат, пов'язаних із продажем продукції;
- контроль повноти та правильності обчислення загальновиробничих витрат, їх розподілу та включення до собівартості готової продукції;
- оцінка правильності обчислення собівартості реалізованої продукції;
- своєчасне виявлення готової продукції, яка не використовується за призначенням і яку можна реалізувати за зниженою ціною для мобілізації внутрішніх резервів;
- достовірне й повне відображення операцій щодо руху готової продукції на рахунках синтетичного і аналітичного обліку;
- своєчасне проведення інвентаризації готової продукції та перевірка відшкодування її нестач і втрат;
- повне, правдиве та неупереджене відображення інформації про готову продукцію у бухгалтерській звітності.

Реалізація завдань бухгалтерського обліку і аудиту забезпечить внутрішніх і зовнішніх користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією для прийняття рішень щодо управління готовою продукцією підприємства.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи в ТОВ «Денасмаш»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Денасмаш», в подальшому товариство, створене і діє у відповідності до Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Закону України «Про господарські товариства», інших чинних нормативно-правових актів та статуту (додаток А).

Засновником товариства є громадянин України Більчук Антон Сергійович, що мешкає в м. Полтава.

Товариство є юридичною особою з дня державної реєстрації і має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в банках, один примірник круглої печатки, штампи, фірмовий знак, комерційне (фірмове) найменування, зареєстровану торгову марку та бланки зі своїм найменуванням.

ТОВ «Денасмаш» може набувати майнових та особистих немайнових прав, бути позивачем та відповідачем в суді, відповідає за своїми зобов'язаннями усім належним йому майном і не відповідає за зобов'язаннями учасника, а учасник не відповідає за зобов'язаннями товариства і несе ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах вартості своїх вкладів до статутного капіталу, в тому числі у межах вартості невнесеної частини вкладу.

Товариство може створювати філії та представництва, інші відокремлені підрозділи, затверджувати відповідні положення.

ТОВ «Денасмаш» може виступати одним із учасників чи засновником інших господарюючих суб'єктів.

Основною метою діяльності товариства є здійснення виробничої, науково-дослідницької та комерційної діяльності, спрямованої на одержання прибутку і задоволення на цій основі соціально-економічних інтересів його учасника.

Предметом діяльності ТОВ «Денасмаш» у сфері виробництва є:

- виробництво підшипників, зубчастих передач, елементів механічних передач та приводів;

- виробництво машин та устаткування спеціального призначення, до яких відносяться циліндричні і кранові редуктори і мотор-редуктори; котли твердопаливні; лінії грануляції для виробництва біопалива, прес-гранулятори серії ОГМ для виробництва пеллет з будь-яких видів сировини; пальники на сипучому паливі; устаткування для молочної промисловості;

- виробництво і експорт біопалива: гранули, пелети з лузги соняшнику;

- ремонт машин та устаткування тощо.

У сфері інжинірингу товариство здійснює організацію та проведення науково-дослідних та проектно-конструкторських робіт, розробку та реалізацію проектно-кошторисної документації, у сфері консалтингу – консультації щодо економічних, виробничих, маркетингових та інших питань.

Загальне керівництво діяльністю підприємства здійснює директор, до функціональних обов'язків якого відноситься вирішення питань поточного та стратегічного управління фінансово-господарською діяльністю.

Функції ведення обліку в ТОВ «Денасмаш» покладено на головного бухгалтера, який:

- відповідальний за ведення бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства України;

- здійснює поточний контроль відображення на рахунках обліку всіх господарських операцій підприємства;

- забезпечує дотримання складання та оформлення первинних документів;

- запобігає протизаконному виправленню записів у первинних документах та облікових регістрах, а також у звітності контролює збереження такої інформації впродовж встановленого терміну;

- складає фінансову, статистичну та податкову звітність на основі даних бухгалтерського обліку, організовує її підписання та подання за встановленими адресами;

- контролює перерахування податків та зборів, обчислених відповідно до законодавства, за погодженням з директором підприємства, здійснює розрахунки з кредиторами відповідно до договорів;

- оцінює та контролює раціональність та ефективність використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;

- приймає безпосередню участь в інвентаризації, оформленні її результатів, відшкодуванні нестач та втрат;

- вносить пропозиції для директора підприємства щодо поточних питань бухгалтерського обліку;

- знайомиться сам та акцентує увагу підлеглих на змінах у нормативно-методичних документах та інформаційних матеріалах, які стосуються діяльності підприємства.

На виконання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [80] та національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення господарських операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності головним бухгалтером підприємства складено Наказ про облікову політику підприємства від 01.01.2012 р. (додаток Б), відповідно до якого:

- при відображенні в бухгалтерському обліку господарських операцій і подій застосовуються норми відповідних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України;

- встановлено межу суттєвості для: окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, - 5 % підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно; окремих видів доходів і витрат - 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства;

проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів основних засобів - відхилення залишкової вартості від їхньої справедливої вартості у розмірі 10 % такого відхилення;

- при визначенні подібних активів різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 %;

- межа суттєвості для статей фінансової звітності визначена в сумі 500 грн.;

- визначено тривалість операційного циклу для виробництва продукції та надання послуг промислового характеру - один місяць;

- відстрочені податкові активи й відстрочені податкові зобов'язання відображаються у річній фінансовій звітності;

- при перерахуванні доходів, витрат і грошових коштів, виражених в іноземній валюті, середньозважений валютний курс не застосовується;

- для визнання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, встановлення строку корисного використання об'єктів та вибору методу нарахування амортизації створюється постійно діюча експертна технічна комісія;

- матеріальні активи, термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року, а вартість менше 6000 грн., вважаються іншими необоротними матеріальними активами;

- при нарахуванні амортизації основних засобів на підприємстві можуть бути установлені такі методи: для об'єктів основних засобів - прямолінійний, зменшення залишкової вартості чи кумулятивний методи; для малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів - у розмірі 100 % вартості таких об'єктів у першому місяці їх використання; для інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод;

- при нарахуванні амортизації нематеріальних активів застосовується прямолінійний метод;

- одиницею бухгалтерського обліку запасів вважається їхнє найменування;

– у разі продажу, відпуску у виробництво чи іншому вибутті запасів застосовуються метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.

Контроль виконання Наказу про облікову політику покладено на директора та головного бухгалтера підприємства. У підпорядкуванні головного бухгалтера знаходяться бухгалтер з обліку розрахунків та бухгалтер з обліку матеріальних цінностей, у тому числі й готової продукції.

На підприємстві застосовується автоматизована форма бухгалтерського обліку із використанням програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2), регістрами обліку при якій є машинограми.

З метою більш повної характеристики діяльності ТОВ «Денасмаш» проведемо розрахунок основних економічних показників за даними фінансової звітності за 2016-2018 р.р. (додатки В, Д, Е, Ж, И, К), що узагальнені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Показники фінансово-господарської діяльності

ТОВ «Денасмаш» за 2016-2018 р.р.

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від		2018 р. у % до	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
I. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн.							
91 168	106924	100345	9 177	-6 579	110,1	93,8	
1. Власний капітал	64 133	66 826	69 423	5 290	2 597	108,2	103,9
1.1. Нерозподілений прибуток	54 816	57 509	60 137	5 321	2 628	109,7	104,6
2. Позиковий капітал	27 035	40 098	30 922	3 887	-9 176	114,4	77,1
2.1. Поточні зобов'язання	27 035	40 098	30 922	3 887	-9 176	114,4	77,1
II. Ресурси							
1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	5 944	5 314	4 966,5	-977,5	-347,5	83,6	93,5
2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	69 699,5	92 444,5	97 499,5	27 800	5 055	139,9	105,5
3. Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, тис. грн.	13 361	18 306	19 446	6 085	1 140	145,5	106,2

Продовж. табл. 1.2

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від		2018 р. у % до	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
4. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	98	98	98	-	-	100	100
III. Економічні показники							
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	42 726	26 588	37 237	-5 489	10 649	87,2	140,1
2. Операційні витрати, тис. грн.	49 263	35 637	43 484	-5 779	7 847	88,3	122
3. Продуктивність праці, тис. грн.	436	271,3	380	-56	108,7	87,2	140,1
4. Фондовіддача основних засобів, грн.	7,2	5	7,5	0,3	2,5	104,3	149,9
IV. Фінансові результати, тис. грн.							
1. Валовий прибуток (збиток)	20 753	-1 762	-2 619	-23372	-857	-12,6	148,6
2. Прибуток (збиток) від операційної діяльності	17 777	4 865	4 525	-13252	-340	25,5	93
3. Прибуток (збиток) від діяльності до оподаткування	17 943	2 693	2 597	-15346	-96	14,5	96,4
4. Чистий прибуток (збиток)	17 202	2 693	2 597	-14605	-96	15,1	96,4
V. Рентабельність, %							
1. Продажу	40,3	10,1	7	-33,3	-3,2	-	-
2. Основних засобів	289,4	50,7	52,3	-237,1	1,6	-	-
3. Оборотних активів	24,7	2,9	2,7	-22	-0,2	-	-

За даними звітності підприємства робимо висновок, що капітал ТОВ «Денасмаш» за аналізований період зростає з 91168 тис. грн. до 100345 тис. грн., тобто на 9177 тис. грн.. або на 10,1 %.

Нерозподілений прибуток підприємства за 2016-2018 р.р. має стійку динаміку росту з 54816 тис. грн. до 60137 тис. грн. або на 5321 тис. грн. чи 9,7 %.

На кінець 2018 р. сума позикового капіталу підприємства становила 30922 тис. грн., що перевищує аналогічний показник 2016 р. на 3887 тис. грн. або 14,4 % та менше показника 2017 р. на 9176 тис. грн. або 22,9 %.

Середньорічна вартість основних засобів ТОВ «Денасмаш» за аналізований період поступово знижується з 5944 тис. грн. у 2016 р. до 4966,5 тис. грн. у 2018 р. або на 16,4 %. Середньорічна вартість оборотних активів, навпаки, зростає з 69699,5 тис. грн. у 2016 р. до 97499,5 тис. грн. у 2018 р. або на 39,9 %. Зростання вартості оборотних активів спричинене збільшенням вартості запасів підприємства, яка у 2018 р. становить 19446 тис. грн., що більше аналогічних показників 2016 р. та 2017 р. відповідно на 45,5 % (6085 тис. грн.) та 6,2 % (1140 тис. грн.).

Чисельність працівників підприємства за аналізований період не змінюється і складає 98 осіб.

Аналіз економічних показників відображає спад обсягів діяльності підприємства, оскільки чистий дохід знижується з 42726 тис. грн. у 2016 р. до 37237 тис. грн. у 2018 р. або на 12,8 %. Темпи зниження суми витрат є дещо вищими та складають 11,7 % за аналізований період.

Про неоптимальні співвідношення доходів і собівартості реалізації готової продукції свідчить наявність у підприємства валового збитку у 2017-2018 р.р. Однак, за 2016-2018 р.р. за рахунок отримання підприємством доходів ТОВ «Денасмаш» отримало прибуток від операційної діяльності підприємства у 2018 р. – 4525 тис. грн., що нижче аналогічних показників 2016 р. та 2017 р. відповідно на 13252 тис. грн. або 74,5 % та 340 тис. грн. або 7 %.

Чистий прибуток підприємства також має стійку динаміку спаду з 17202 тис. грн. у 2016 р. до 2597 тис. грн. у 2018 р. або на 84,9 % за аналізований період.

Аналіз ліквідності балансу ТОВ «Денасмаш» оформлено у вигляді таблиці, в якій зазначаються вартість активів та пасивів за групами, а також платіжні надлишки або нестачі коштів при їх порівнянні (табл. 1.3).

Ліквідність балансу ТОВ «Денасмаш» за 2016-2018 р.р.

(тис. грн.)

Актив	На 31.12.2016 р.	На 31.12.2017 р.	На 31.12.2018 р.	Пасив	На 31.12.2016 р.	На 31.12.2017 р.	На 31.12.2018 р.	Платіжний лишок чи нестача		
								На 31.12.2016 р.	На 31.12.2017 р.	На 31.12.2018 р.
Найбільш ліквідні активи(A1)	16	10	12	Найбільш термінові зобов'язання (П1)	17 281	30 098	20 774	-17265	-30088	-20762
Активи, які швидко реалізуються (A2)	68 433	79 818	76267	Короткострокові пасиви (П2)	9 754	10 000	10 148	58 679	69818	66119
Активи, які повільно реалізуються (A3)	15916	20 696	18196	Довгострокові пасиви (П3)	-	-	-	15 916	20696	18196
Активи, які важко реалізуються (A4)	6803	6 400	5870	Постійні пасиви (П4)	64 133	66 826	69 423	-57330	-60426	-63553
Баланс	91168	106924	100345	Баланс	91168	106924	100345	-	-	-

Із даних таблиці видно, що найбільш термінові зобов'язання підприємства не покривалися найбільш ліквідними активами в жодному з аналізованих років. Однак відбувається перевищення активів, які швидко реалізуються за 2016-2018 р.р. над короткостроковими пасивами.

Третя група активів покривала довгострокові пасиви у 2016-2018 р.р., що пов'язане з відсутністю у підприємства довгострокових зобов'язань.

Активи, які важко реалізуються, не покривали постійні пасиви підприємства за весь аналізований період.

Отже, не дотримано лише одну умову ліквідності балансу – першу.

Проаналізувавши і зіставивши результати розрахунків, можна зробити висновок, що баланс підприємства не був абсолютно ліквідним впродовж

останніх трьох років і підприємство мало платіжну нестачу найбільш ліквідних активів.

Аналіз ліквідності підприємства повинен доповнюватися оцінкою його платоспроможності. Платоспроможність підприємства – це здатність виконувати свої зовнішні короткострокові і довгострокові зобов'язання, використовуючи для цього власні активи.

Аналіз платоспроможності необхідний не тільки для підприємства з метою оцінки і прогнозування фінансової діяльності, але і для зовнішніх інвесторів. Оцінка платоспроможності зовнішніми інвесторами здійснюється на основі характеристики ліквідності поточних, активів, що визначається часом, необхідним для перетворення їх у кошти. Чим менше необхідно часу для інкасації даного активу, тим вище його ліквідність.

Підходи науковців до визначення сутності платоспроможності підприємства можна звести до наступних:

1) платоспроможність визначається наявністю власних оборотних коштів та здатністю покривати збитки (західні науковці – Й. Ворст, П. Ревентлоу, Дж. Депалленс, Дж. Джоборд);

2) платоспроможність визначається як здатність підприємства виконувати свої зобов'язання (російські вчені - В.В. Ковальов, М.М. Крейніна, А.В. Грачов, Е.І. Уткін, А.Д. Шеремет);

3) платоспроможність представлена як важливий показник фінансової стійкості (вітчизняні вчені-економісти - В.І. Іващенко, Є.В. Мних, В.М. Мельник, Н.В. Тарасенко).

Показником платоспроможності підприємства на певну дату є відсутність прострочених боргів банку, бюджету, постачальникам, своїм робітникам та службовцям.

Аналіз платоспроможності проводять як зовнішні, так і внутрішні користувачі інформації. Внутрішні користувачі розраховують показник платоспроможності з метою оцінки та прогнозування фінансової діяльності

підприємства на перспективу. Зовнішні користувачі аналітичної інформації, зокрема:

- банківські установи – з метою оцінки рівня кредитоспроможності підприємства;
- інвестори, ділові партнери повинні мати інформацію стосовно фінансових можливостей підприємства за умов надання йому комерційного кредиту, позик або відстрочки платежу.

Для оцінювання платоспроможності підприємства використовують відносні показники, що відрізняються набором ліквідних активів, які розглядають як покриття поточних пасивів [39, с. 187].

Неплатоспроможність підприємства є наслідком:

- вилучення власних коштів з обороту на відновлення необоротних активів;
- накопичення наднормативних запасів за рахунок залучених коштів і сповільнення їх оборотності;
- наявність простроченої дебіторської заборгованості і неліквідних активів;
- збитковість підприємства.

Проведемо аналіз платоспроможності ТОВ «Денасмаш» за 2016-2018 р.р., що узагальнено в табл. 1.4.

Проаналізувавши показники платоспроможності підприємства, можна зробити висновок, що воно є платоспроможним, однак на дату складання звітності не зможе погасити поточні зобов'язання.

Значення коефіцієнту термінової ліквідності свідчить, що за рахунок наявних грошових коштів та очікуваних надходжень від дебіторів підприємство у 2016-2018 р. зможе погасити всі поточні зобов'язання.

Поточні активи підприємства в повній мірі покривають поточні зобов'язання, тому коефіцієнт загальної ліквідності відповідає оптимальному значенню 2-2,5 і на кінець 2018 р. складає 3 55, що вище на 0,548 у порівнянні з 2017 р. та нижче на 0 65, ніж у 2017 р.

Показники платоспроможності ТОВ «Денасмаш» за 2016-2018 р.р.

Показник та його оптимальне значення	На 31.12.2016 р.	На 31.12.2017 р.	На 31.12.2018 р.	Відхилення 2018 р. від	
				2016 р.	2017 р.
1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності (0,2-0,3)	0,001	-	-	0,001	-
2. Коефіцієнт термінової ліквідності (0,7-0,8)	2,532	1,991	2,467	-0,065	0,476
3. Коефіцієнт загальної ліквідності (2 -2,5)	3,121	2,507	3,055	-0,065	0,548
4. Коефіцієнт ліквідності запасів	0,589	0,516	0,588	0,000	0,072
5. Коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках	2,531	1,991	2,466	-0,065	0,476
6. Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	0,253	0,377	0,272	0,020	-0,105
7. Коефіцієнт відношення активів (>1)	12,401	15,707	16,095	3,693	0,388

Коефіцієнт ліквідності запасів є свідчить про їх високу оборотність.

За рахунок поточної дебіторської заборгованості підприємство у 2016-2018 р.р. зможе погасити всі поточні зобов'язання. Значення показника у порівнянні з 2016 р. погіршується на 0,065.

Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості показує, що у 2018 р. підприємство на 1 грн. дебіторської заборгованості залучало 0,27 грн. кредиторської, тобто при достатності власного капіталу підприємство не використовувало у господарському обороті кредиторську

заборгованість. Значення коефіцієнта у порівнянні з 2016 р. покращується, у порівнянні з 2017 р. - погіршується.

Станом на кінець 2018 р. на 1 грн. необоротних активів припадає лише 16,10 грн. оборотних, тоді як у 2016 р. – 12,40 грн., у 2017 р. – 15,71 грн.

Фінансова сталість підприємства тісно пов'язується із перспективною платоспроможністю, її аналіз дає змогу визначити фінансові можливості підприємства на відповідну перспективу.

Оцінка фінансової сталості має на меті об'єктивний аналіз величини та структури активів і пасивів підприємства і визначення на цій основі міри його фінансової стабільності й незалежності, а також відповідності фінансово-господарської діяльності підприємства цілям його статутної діяльності.

Відповідно до показника забезпечення запасів і витрат власними та позиченими коштами можна назвати такі типи фінансової сталості підприємства:

1) абсолютна фінансова стійкість (трапляється на практиці дуже рідко) - коли власні оборотні кошти забезпечують запаси й витрати;

2) нормальний стійкий фінансовий стан - коли запаси й витрати забезпечуються сумою власних оборотних коштів та довгостроковими позиковими джерелами;

3) нестійкий фінансовий стан - коли запаси й витрати забезпечуються за рахунок власних оборотних коштів, довгострокових позикових джерел та короткострокових кредитів і позик, тобто за рахунок усіх основних джерел формування запасів і витрат;

4) кризовий фінансовий стан - коли запаси й витрати не забезпечуються джерелами їх формування і підприємство перебуває на межі банкрутства. Фінансово стійким можна вважати таке підприємство, яке за рахунок власних коштів спроможне забезпечити запаси й витрати, не допустити невиправданої кредиторської заборгованості, своєчасно розрахуватись за своїми зобов'язаннями [70, с. 256].

Проведемо дослідження часткових показників фінансової стійкості ТОВ «Денасмаш» за 2016-2018р.р. (табл. 1.5) за даними фінансової звітності підприємства.

Таблиця 1.5

Часткові показники фінансової сталості ТОВ «Денасмаш» за 2016-2018 р.р.

Показники	На 31.12.16 р.	На 31.12.17 р.	На 31.12.18 р.	Відхилення	
				2018 р. 2016 р.	від 2017 р.
1. Коефіцієнт економічної незалежності ($> 0,5$)	0,703	0,625	0,692	-0,011	0,067
2. Коефіцієнт концентрації залученого капіталу ($< 0,5$)	0,297	0,375	0,308	0,011	-0,067
3. Коефіцієнт фінансової залежності (< 2)	1,422	1,600	1,445	0,024	-0,155
4. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу ($0,3-0,5$)	0,061	0,048	0,048	-0,012	0,001
5. Коефіцієнт реальної вартості основних засобів та запасів у валюті балансу ($0,8$)	0,235	0,241	0,230	-0,006	-0,011
6. Коефіцієнт фінансування (> 1)	2,372	1,667	2,245	-0,127	0,579
7. Коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів (< 1)	0,422	0,600	0,445	0,024	-0,155
8. Коефіцієнт забезпеченості запасів власними коштами ($> 0,8$)	3,602	2,920	3,493	-0,109	0,573
9. Коефіцієнт забезпеченості оборотними коштами ($> 0,5$)	0,680	0,601	0,673	-0,007	0,072
10. Коефіцієнт маневрування ($> 0,5$)	0,894	0,904	0,915	0,022	0,011
11. Коефіцієнт інвестування	11,560	13,155	14,305	2,746	1,150
12. Коефіцієнт нагромадження амортизації	0,320	0,383	0,432	0,112	0,049
13. Коефіцієнт придатності основних засобів	0,680	0,617	0,568	-0,112	-0,049
14. Коефіцієнт фінансової сталості (> 1)	2,372	1,667	2,245	-0,127	0,579

Аналіз таблиці 1.5 свідчить про наступне:

— ТОВ «Денасмаш» є незалежним від зовнішніх джерел фінансування, так як значення коефіцієнта економічної незалежності

перевищує оптимальне значення. Попередні висновки підтверджує значення коефіцієнта концентрації залученого капіталу, що складає у 2016 р. 0,297 та 0,308 у 2018 р.;

- в межах оптимальних значень також і коефіцієнти фінансової залежності, які за аналізований період дещо погіршуються та складають у 2016 р. – 1,422, 2018 р. – 1,445;

- коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу значно нижче оптимального значення 0,3-0,5 та складає у 2018 р. 0,48;

- у зв'язку з порушенням оптимального співвідношення необоротних та оборотних активів, значення коефіцієнта реальної вартості основних засобів та запасів у валюті балансу також нижче оптимального і складає у 2018 р. – 0,230;

- про незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування свідчить також співвідношення позикових та власних коштів, яке за аналізований період підвищується до 0,445 у 2018 р. проти 0,422 у 2016 р.;

- основні засоби підприємства в більшій мірі фінансуються за рахунок власного капіталу, про це свідчить коефіцієнт інвестування, який у 2018 р. складає 14,305, що вище аналогічного показника 2017 р. на 2,746;

- підвищився до 0,915 коефіцієнт маневреності власного капіталу, що показує, яка частка запасів обмежує свободу маневру власним капіталом;

- основні засоби підприємства більш, ніж на 40 % є зношеними, про що свідчать значення коефіцієнтів нагромадження амортизації та придатності основних засобів.

Дані проведених розрахунків підтверджують погіршення показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «Денасмаш», однак воно є платоспроможним і фінансово сталим, але не ліквідним. Матеріально-технічна база підприємства періодично оновлюється. Для поліпшення фінансового стану досліджуваного підприємства необхідно здійснити такі заходи:

- нарощувати матеріально-технічну базу підприємства, а саме активної частини основних засобів;

- забезпечити використання всіх наявних на підприємстві основних засобів, здійснити їх поліпшення чи, при необхідності, оновлення;
- посилити контроль за співвідношенням дебіторської та кредиторської заборгованості, спланувати надходження і видаток грошових коштів;
- закріпити персональну відповідальність працівників підприємства за економічну доцільність витрачання матеріальних і трудових ресурсів;
- проаналізувати оборотність готової продукції підприємства та вжити ряд заходів щодо її прискорення.

Висновки за розділом 1

Аналіз літератури економічного спрямування стосовно вивчення теоретичних аспектів обліку й аудиту готової продукції підприємства дає можливість зробити наступні висновки.

1. Готова продукція, незалежно від її видів, повинна відповідати основним вимогам: вироблена на даному підприємстві; пройшла всі стадії обробки; характеризується суспільною значимістю – виробництво повинне орієнтуватися на продаж продукції споживачам; має товарну завершеність, тобто повинна відповідати технічним та якісним характеристикам. Під готовою продукцією слід розуміти результат виробництва, що має матеріальну форму, повністю закінчений обробкою на підприємстві, пройшов усі стадії технічного випробування, відповідає технічним умовам та стандартам якості, передбаченим договором або іншим нормативним документом.

2. Готова продукція може мати, а може не мати кількісні та якісні характеристики, але завжди має вартісну характеристику, вона класифікується за різними ознаками: за формою; за ступенем готовності; за технологічною складністю. Готова продукція визнається активом, якщо: існує імовірність того,

що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з її використанням; її вартість може бути достовірно визначена.

3. Первісна вартість готової продукції відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні, склад загальновиробничих витрат устанавлюються підприємством самостійно. Готова продукція в бухгалтерському обліку може оцінюватися за одним з таких варіантів: плановою (нормативною) виробничою собівартістю або обліковими цінами. Підприємство повинно використовувати методи оцінювання вибуття готової продукції: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу.

4. Першочерговим завданням бухгалтерського обліку готової продукції є підготовка і подання повної, своєчасної, правдивої та неупередженої інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття стратегічних і тактичних управлінських рішень.

5. Предметом діяльності ТОВ «Денасмаш» у сфері виробництва є: виробництво підшипників, зубчастих передач, елементів механічних передач та приводів; виробництво машин та устаткування спеціального призначення, виробництво і експорт біопалива; ремонт машин та устаткування. У сфері інжинірингу товариство здійснює організацію та проведення науково-дослідних та проектно-конструкторських робіт, розробку та реалізацію проектно-кошторисної документації, у сфері консалтингу – консультації щодо економічних, виробничих, маркетингових та інших питань.

6. Загальне керівництво діяльністю підприємства здійснює директор, до функціональних обов'язків якого відноситься вирішення питань поточного та стратегічного управління фінансово-господарською діяльністю. Функції ведення обліку в ТОВ «Денасмаш» покладено на головного бухгалтера, у підпорядкуванні головного бухгалтера знаходяться бухгалтер з обліку

розрахунків та бухгалтер з обліку матеріальних цінностей, у тому числі й готової продукції.

7. На підприємстві застосовується автоматизована форма бухгалтерського обліку із використанням програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2).

8. Капітал та нерозподілений прибуток ТОВ «Денасмаш» за аналізований період зростає. Середньорічна вартість оборотних активів також зростає. Чистий дохід знижується, темпи зниження суми витрат є дещо вищими. Чистий прибуток підприємства має стійку динаміку спаду. Баланс підприємства не був абсолютно ліквідним впродовж останніх трьох років і підприємство мало платіжну нестачу найбільш ліквідних активів, але підприємство є платоспроможним, однак на дату складання звітності не зможе погасити поточні зобов'язання. ТОВ «Денасмаш» є незалежним від зовнішніх джерел фінансування. Автором розроблені пропозиції щодо покращення фінансового стану підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Документальне оформлення виходу та реалізації готової продукції

Документальне оформлення руху готової продукції з виробництва до покупця має особливості. Обліковець цеху на підставі даних оперативного обліку, наданих начальником цеху, відкриває на кожне найменування готової продукції виробничий акт, у якому проставляє вид (види) матеріалів, які будуть витрачені на виготовлення виробів цього найменування, а також норми їх витрати згідно зі встановленою технологією виконання робіт (технологічні карти, опис операцій тощо). Цей документ відкривається на календарний місяць. Форма виробничого акта дає можливість отримати інформацію про витрачання матеріалів для виготовлення готових виробів. З допомогою нього визначають як фактичну величину витрачених цінностей, так і нормативну, встановлюють економію (перевитрату) матеріалів, а також вартість витрачених матеріалів. Документ складає працівник цеху (обліковець), узгоджує застосування норм з відповідними підрозділами підприємства, наприкінці місяця акт з необхідними візами здає начальнику цеху для затвердження уповноваженою на це особою підприємства.

На вироби, що залишаються на кінець місяця у незавершеному виробництві, складають окремі виробничі акти із зазначенням операцій, виконаних над ними протягом місяця. З цією метою використовують виробничого акта, на якому роблять позначку – «Незавершене виробництво» [73, с. 235].

Отримані в процесі виробництва зворотні відходи можуть передаватися з одного цеху до іншого для подальшого використання у виробництві, а можуть

здаватися на склад для реалізації на сторону. Операції з передачі і здачі зворотних відходів оформлюються накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11).

Нормувальники закривають заробітну плату в рапортах про виробіток і табелях обліку робочого часу, здають їх бухгалтеру, що займається нарахуванням заробітної плати. Бухгалтер за допомогою спеціальної програми обробляє дані з рапортів і передає їх економістам в цеху. На підставі отриманої інформації і матеріальних звітів економісти визначають виробничу собівартість продукції за замовленнями в спеціальних зведених таблицях за статтями калькуляції.

Зведена таблиця складається з рядків та граф. В рядках вказують найменування і шифр замовлення, в графах: незавершене виробництво на початок періоду, витрати періоду, незавершене виробництво на кінець звітного періоду, фактичну собівартість продукції. Майже така форма зведеної таблиці є і в бухгалтерії. Ця форма має свої особливості, а саме: всі витрати за статтями калькуляції одразу розділяють на витрати з актованої продукції і витрати, які відносяться до незавершеного виробництва, що значно спрощує облік для бухгалтера. А робиться це завдяки тому, що на кожне перше число місяця інвентаризаційною комісією проводиться інвентаризація незавершеного виробництва.

Всі цехи підприємства здають до бухгалтерії Зведену таблицю із собівартістю готової продукції за відповідним цехом. В бухгалтерії ця інформація обробляється і визначається собівартість виготовленої продукції. Підсумкові дані цієї форми повинні дорівнювати загальній сумі виробничої собівартості.

На виявлений у виробництві брак відділом технічного контролю складається відповідний акт. Цей акт виписується окремо на брак остаточний і той, що можна виправити, підписується контролером ВТК, майстром, начальником цеху і винною особою, що допустила брак. На підставі актів про брак і первинних документів з обліку виробітку складається звіт про

собівартість браку в звітному місяці, в якому визначається сума втрат від забракованої продукції і вказуються види продукції, винні особи.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад також оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, квитанціями, прибутковими і видатковими ордерами, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю.

Прибутковий ордер призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальника або оприбуткування готової продукції з виробництва чи переробки. Цей документ використовується для оперативного обліку готової продукції на складах, аналітичного та синтетичного обліку її надходження. Він заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей з документами постачальників, а також при оприбуткуванні продукції з переробки. Заповнюється матеріально-відповідальною особою, а номер присвоюється бухгалтером (працівником складу, що одержує книжку із заздалегідь пронумерованими прибутковими ордерами). Ці документи виписують за наявності у підприємства складів. В прибутковому ордері зазначається:

- назва постачальника та одержувача;
- дата;
- вид операції;
- склад на який оприбутковують запаси;
- кореспондуючий рахунок;
- номер по порядку;
- найменування, сорт, розмір готової продукції;
- одиниця виміру; кількість (згідно документів та фактично прийнятих);
- ціна;
- сума;
- номер по порядку запису згідно складської картотеки;
- підпис та реквізити особи, що прийняла готову продукцію.

Ціна в прибутковому ордері проставляється на підставі номенклатурно-цінника, наявність якого є однією з важливих умов організації обліку готової продукції. В цінніку вказується вид кожного виробу, його відмінні ознаки (модель, артикул, марка, фасон тощо), привласнений йому код, номенклатурний номер, що закріплюється на весь час виробництва і збуту продукції на даному підприємстві, та облікові ціни.

В сортових картках складського обліку, що використовуються в бухгалтерії для складання або оброблення групувальних відомостей оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання, здійснюються записи про надходження і відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки. В них зазначають такі реквізити:

- назву підприємства;
- номер складу, стелажу, комірки;
- номер запису;
- одиницю виміру;
- марку, сорт матеріалу;
- облікову ціну, номенклатурний номер;
- найменування матеріалу;
- дату запису;
- номер документа;
- порядковий номер запису згідно складської картотеки;
- від кого отримано або кому відпущено продукцію;
- надходження, видаток та залишок готової продукції;
- контроль (підпис, дата).

В бухгалтерії на підставі приймально-здавальних документів складається накопичувальна відомість випуску готової продукції, дані якої використовуються для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку [78, с. 220].

Документальне оформлення руху готової продукції зображено на рис. 2.1.

Відвантаження (відпуск) продукції в порядку реалізації проводиться відповідно до укладених договорів.

Договір – це одна з важливих форм регулювання товарно-грошових відносин. Уся комерційна діяльність, по суті, пов'язана з укладанням договорів, виконанням та припиненням зобов'язань за договорами.



Рис. 2.1. Документальне оформлення руху готової продукції [авторська розробка]

Договір купівлі продажу – це угода, за якою одна сторона (продавець) передає або зобов'язується прийняти майно (готова продукція) і сплатити за нього певну грошову суму.

У договорах на поставку готової продукції вказують: найменування; кількість; асортимент; якість; ціну; порядок розрахунків; платіжні і поштові реквізити постачальника і покупця; інші умови.

Договір поставки містить такі обов'язкові реквізити, як:

- найменування договору;
- дата його складання;
- місце його складання;
- позначення сторін договору;
- предмет договору;
- ціна за одиницю;
- кількість;
- загальна сума до сплати;
- порядок здійснення платежу та форма оплати;
- термін виконання зобов'язань і можливість односторонньої відмови від договору;
- умови пакування;
- транспортування;
- страхування;
- принципи переходу права власності;
- непереборні обставини (форс-мажор);
- поручительство;
- відповідальність сторін;
- порядок регулювання спорів тощо.

При реалізації готової продукції зі складу покупцям на виробничому підприємстві складаються наступні документи:

- товарно-транспортна накладна;
- накладна;
- податкова накладна;
- довіреність.

Товарно-транспортна накладна призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним та залізничним транспортом.

Вона використовується для кількісного та якісного обліку запасів. Цей документ складається в 2- 4 примірниках. В товарно-транспортній накладній зазначаються такі реквізити:

- номер накладної;
- марка та номер автомобіля;
- державний реєстраційний номер транспортного засобу;
- прізвище, ім'я, по-батькові водія, перевізника;
- експедитор;
- вантажовідправник;
- вантажоодержувач;
- пункт навантаження;
- пункт розвантаження;
- найменування готової продукції, кількість, ціна і вартість.

Якщо готова продукція відвантажена залізничним транспортом, то вказуються:

- номери завантажених вагонів, а також їх кількість;
- автотранспортне підприємство;
- прізвище ім'я по-батькові водія;
- постачальник і покупець;
- місце навантаження та розвантаження;
- інформація про вантаж (номенклатурний код, назва продукції, товару, одиниці виміру, кількість, ціна, сума, вага та ін);
- посада, прізвище, ім'я, по-батькові вантажовідправника та вантажоодержувача.

При відвантаженні готової продукції на дату виникнення податкових зобов'язань складається податкова накладна в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, кваліфікованого електронного підпису.

У податковій накладній зазначаються в окремих рядках такі обов'язкові реквізити:

- а) порядковий номер податкової накладної;
- б) дата складання податкової накладної;

в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - продавець товарів/послуг;

г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);

д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, - покупець (отримувача) товарів/послуг;

е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;

є) ціна постачання без урахування податку;

ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;

з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;

і) код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг - код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг;

й) індивідуальний податковий номер.

Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

Податкова накладна складається на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг, а також на суму коштів, що надійшли на поточний рахунок як попередня оплата (аванс).

Податкові накладні, які не надаються покупцю, а також податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної та/або розрахунку коригування до Єдиного реєстру податкових накладних є квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі, яка надсилається протягом операційного дня [22, с.241].

Інформація первинних документів, що засвідчують рух готової продукції, узагальнюється в матеріальному звіті, у якому мають вказуватися всі види готової продукції, які значилися у підзвітній сумі матеріально-відповідальної особи на початок місяця, незалежно від того, був на даний вид готової продукції рух (надходження або видаток). Залишки на початок періоду переносяться зі звіту за попередній місяць з колонки "Залишок на кінець місяця" у колонку "Залишок на початок місяця". Якщо це перший матеріальний звіт матеріально-відповідальної особи (бригадира, начальника цеху тощо), то в колонці "Залишок на початок місяця" ставиться прочерк.

Далі у матеріальному звіті зазначаються надходження і видаток готової продукції. Відтак виводиться залишок щодо кожного окремого найменування готової продукції на кінець місяця.

На підприємствах для обліку руху готової продукції можуть застосовуватися технічні засоби, що встановлені безпосередньо на складах: АРМ комірника. При створенні повністю автоматизованих складів в умовах використання ЕОМ для обробки економічної інформації облік готової продукції на складах у традиційній картковій формі здебільшого не ведуть, а необхідні для управління дані отримують як інформацію за вимогою. Картки складського обліку замінюють оперативні машинограми залишків і руху готової продукції за кожним найменуванням і видом.

Документи на готову продукцію щодня надходять до бухгалтерії, яка веде кількісно-натуральний облік випуску продукції за її видами, сортами. Наприкінці місяця загальну кількість випущеної продукції оцінюють за прийнятими в обліку цінами підприємства і фактичною собівартістю. За даними відомості випуску готової продукції визначають результат роботи підприємства у процесі виробництва (різниця між фактичною і взятою для обліку собівартістю випущеної продукції), економію або перевитрати.

У поточному обліку готову продукцію оцінюють за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, за фактичною виробничою собівартістю).

Якщо готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами.

При оцінюванні готової продукції за іншими цінами відхилення визначають як різницю між цими цінами та фактичною собівартістю.

Оцінка продукції за «твердими» обліковими цінами дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Такі ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативно-бухгалтерським методом.

Якщо облік готової продукції ведеться не за фактичними, а за договірними або оптовими цінами, то необхідно вести відокремлений облік відхилень фактичної виробничої собівартості від їх вартості в договірних чи оптових цінах підприємства. Облік готової продукції у вартісному вираженні ведуть за місцем їх зберігання із зазначенням матеріально-відповідальних осіб.

У системі бухгалтерського обліку готова продукція відображається за видами і сортами, а також за ознакою місцезнаходження, тобто: готова продукція на складах; готова продукція відвантажена; готова продукція, що перебуває на відповідальному зберіганні.

У бухгалтерії підприємства щомісяця звіряють дані облікових реєстрів з даними книги залишків готової продукції і напівфабрикатів свого виробництва, контролюють записи, стан запасів готової продукції на складі, своєчасне і правильне її оприбуткування, забезпечення зберігання, своєчасне відвантаження, а також виконання обов'язків за поставками продукції споживачам [46, с. 87].

В ТОВ «Денасмаш» випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, в яких вказується: дата, найменування цеху і складу, найменування продукції, одиниця виміру (шт, т), кількість, собівартість одиниці. Відпуск продукції зі складу підприємства на підставі заключених договорів оформлюється накладними та податковими накладними. У відпадку

розбіжностей між кількістю та якістю відвантаженої продукції складаються розрахунки коригування до податкових накладних.

На виявлений у виробництві брак в ТОВ «Денасмаш» складається акт. На підставі актів про брак і первинних документів з обліку виробітку складається звіт про собівартість браку в звітному місяці, в якому визначається сума втрат від забракованої продукції у розмірі 10 % від виходу готової продукції.

Таким чином, в ТОВ «Денасмаш» первинні документи складаються відповідно до вимог чинного законодавства, автоматизовано, містять необхідні реквізити, заповнюються своєчасно та підлягають бухгалтерській обробці з метою відображення в регістрах синтетичного й аналітичного обліку.

2.2. Синтетичний і аналітичний облік готової продукції та відображення у фінансовій звітності підприємства

Фактична виробнича собівартість готової продукції визначається на рахунку 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі витрати, а також розподілені непрямі загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг. Сальдо означає наявність незавершеного виробництва, тобто незакінченої готової продукції, яка не пройшла всі стадії обробки і не відповідає технічним стандартам якості. Залишки незавершеного виробництва визначаються в кінці кожного місяця шляхом проведення інвентаризації [21].

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), як раніше зазначалося, включаються прямі та непрямі витрати (загальновиробничі).

Для обліку загальновиробничих витрат призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» [21].

Впродовж місяця загальновиробничі витрати накопичуються за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а в кінці місяця розподіляються між видами готової продукції підприємства та включаються до її собівартості за розподілом пропорційно до бази розподілу, яка визначається підприємством самостійно.

Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду;
- постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності.

Прикладами баз розподілу можуть бути:

- години праці;
- заробітна плата;
- обсяг діяльності;
- прямі витрати;
- інше.

Підприємствам слід обирати ту базу розподілу, яка найбільш точно відображає зв'язок між загальновиробничими витратами та обсягом готової продукції. Наприклад, доцільно використовувати години праці основних працівників на тих підприємствах, де обсяг виробленої продукції залежить від кількості відпрацьованого часу. Тому підприємству необхідно:

- визначити показник нормальної потужності підприємства (очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва);
- обрати відповідну базу розподілу загальновиробничих витрат. База розподілу може відрізнитись від показника нормальної потужності

підприємства, але обов'язково має відображати рівень виробництва (обсяг діяльності);

- визначити оціночну величину показника бази розподілу, що співвідноситься з показником нормальної потужності;
- визначити оціночну величину постійних загальновиробничих витрат на наступний рік;
- визначити планову норму розподілу загальновиробничих витрат за формулою 2.1.

$$\text{Планова норма розподілу (у грн.)} = \frac{\text{Оціночна величина постійних загальновиробничих витрат}}{\text{Оціночна величина показника бази розподілу}} \quad (2.1)$$

Планова норма розподілу загальновиробничих витрат – це показник, який визначається на початку звітного року і використовується підприємством кожного місяця при здійсненні розподілу загальновиробничих витрат підприємства [46, с. 128].

Фактична виробнича собівартість готової продукції (робіт, послуг) визначається на рахунку 23 «Виробництво» після включення до неї всіх виробничих витрат в кінці місяця розрахунковим шляхом за формулою (2.2):

$$\Phi BC = HB_{\text{поч}} + ПВВ + НВВ - НВ_{\text{кін.}}, \text{ де} \quad (2.2)$$

ΦBC – фактична виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)

НВ_{поч.} – незавершене виробництво на початок місяця

ПВВ – прямі виробничі витрати

НВВ – непрямі виробничі витрати (загальновиробничі)

НВ_{кін.} – незавершене виробництво на кінець місяця

На тих підприємствах, де є незавершене виробництво, для визначення виробничої собівартості готової продукції сума витрат на їх виробництво

коригується з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва. На величину збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва зменшується (збільшується) сума витрат на виробництво готової продукції.

З метою визначення кількості і фактичної наявності незакінчених переробкою напівфабрикатів і продукції проводиться інвентаризація незавершеного виробництва.

Величина витрат, що відносяться до незавершеного виробництва, визначається на основі даних про зміни залишків незавершеного виробництва для кожного виду продукції в натуральному виразі, умовних виробів (у разі великої номенклатури) деталей і вузлів, що входять до складу виробу або у відсотках готовності виробів, з тривалим циклом виготовлення.

Залишки незавершеного виробництва можуть оцінюватись за собівартістю сировини та матеріалів, що знаходяться в процесі виробництва. Кількість сировини, матеріалів та напівфабрикатів визначається шляхом проведення замірів та лабораторних аналізів і зазначається в перерахунку на вміст у них корисної речовини.

Для визначення собівартості готової продукції, що була реалізована за період, собівартість готової продукції, що була вироблена за цей період, збільшується (зменшується) на суму зміни залишків готової продукції на кінець та на початок періоду.

Для визначення собівартості продукції, що була реалізована протягом місяця, застосовується формула (2.3):

$$\text{СРП} = \text{ГП(п)} + \text{СВП} - \text{ГП(к)}, \text{ де} \quad (2.3)$$

ГП(п) – залишки готової продукції на початок періоду

СРП – собівартість реалізованої продукції

ГП(к) – залишки готової продукції на кінець періоду

Собівартість реалізованої готової продукції визначається на рахунку 26 «Готова продукція». За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю, за кредитом – її

вибуття. Сальдо означає вартість готової продукції на початок чи кінець місяця. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

В аналітичному (складському) обліку підприємства можуть вести облік наявності та руху готової продукції за обліковими цінами, оскільки фактична виробнича собівартість на підприємстві визначається в кінці звітного періоду, а потреба у відображенні її руху існує протягом місяця.

При використанні облікових цін необхідно розраховувати відхилення фактичної виробничої собівартості від вартості готової продукції за обліковими цінами при списанні готової продукції з рахунку 26 «Готова продукція».

Сума відхилень, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 «Готова продукція» та дебетом рахунків, за якими відображено вибуття готової продукції. Таким чином, собівартість реалізованої продукції дорівнює її обліковій вартості, збільшеній (зменшеній) на суму відхилень [78, с. 269].

Доходи від реалізації готової продукції обліковуються на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції». За кредитом субрахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Собівартість реалізованої готової продукції обліковується на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». За дебетом субрахунку відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати" [21].

Типова кореспонденція рахунків з обліку виробничих витрат, виходу та реалізації готової продукції узагальнена в табл. 2.1.

В ТОВ «Денасмаш» видами готової продукції є редуктори, паливні котли, виробничі лінії, біопаливо, до собівартості яких включаються прямі та непрямі виробничі витрати. Прямі виробничі витрати обліковуються на рахунку 231 «Основне виробництво», непрямі – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», який закривається щомісячно. Оскільки на підприємстві виготовляється багато видів готової продукції, загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно до прямих матеріальних витрат.

Оскільки в ТОВ «Денасмаш» є основна та побічна продукція було б доцільно до рахунку 26 «Готова продукція» відкривати субрахунки 261 «Основна продукція» за видами готових виробів та 262 «Побічна продукція» за видами побічної продукції.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку витрат виробництва, виходу та реалізації готової продукції

№ з/п	Зміст операцій	Д ^Г	К ^Г
1	Списано виробничі запаси у виробництво	23	201-9, 22, 25
2	Списано транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до використаних у виробництві виробничих запасів	23	2010
3	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виробництвом продукції	23	661
4	Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення	23	131
5	Здійснено відрахування єдиного соціального внеску від заробітної плати працівників, зайнятих виробництвом продукції	23	651
6	Нараховано постачальникам за послуги щодо утримання основних засобів виробничого призначення	23	631
7	Списано витрати на відрядження працівників виробництва	23	372
8	Списано частину витрат майбутніх періодів на виробництво	23	39
9	Списано загальновиробничі витрати у виробництво	23	91
10	Надійшла готова продукція із виробництва за фактичною виробничою собівартістю	26	23

11	Надійшли напівфабрикати з виробництва	25	23
12	Надійшли зворотні відходи з виробництва	209	23
13	Надійшов з виробництва брак	24	23
14	Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	26
15	Відображено дохід від реалізації готової продукції покупцям	361	701
16	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
17	Списано чистий дохід від реалізації готової продукції на фінансові результати	701	791
18	Списано собівартість реалізованої готової продукції на фінансові результати	791	901

Незавершене виробництво в ТОВ «Денасмаш» не виникає, тому поточні витрати підприємства складають виробничу собівартість продукції. Відсоток браку визначено у розмірі 10 % від виходу готової продукції.

Господарські операції по ТОВ «Денасмаш» з обліку виробничих витрат, виходу та реалізації готової продукції за листопад 2018 р. узагальнено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Господарські операції ТОВ «Денасмаш» з обліку витрат виробництва та реалізації готової продукції за листопад 2018 р.

№ з/п	Зміст операцій	д ^т	к ^т	Сума, грн.
1	Списано сировину й матеріали у виробництво	231	201	126913,00
2	Списано у виробництво брак	231	24	5585,19
3	Відображено вартість послуг сторонніх організацій виробничого характеру	231	631	161964,58
4	Нараховано заробітну плату працівникам виробництва	231	661	36744,00
5	Проведено нарахування єдиного соціального внеску від заробітної плати працівників виробництва	231	651	8083,68
6	Відображено вартість послуг сторонніх організацій загальновиробничого характеру	91	631	42056,13
7	Списано сировину й матеріали загальновиробничого характеру	91	201	8537,50
8	Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення	91	131	6225,26
9	Списано загальновиробничі витрати у виробництво	231	91	50593,63

10	Оприбутковано з виробництва брак	24	231	1996,33
11	Оприбутковано з виробництва готову продукцію за виробничою собівартістю	26	231	387887,75
12	Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	26	105737,90
13	Відвантажено готову продукцію покупцям за продажною вартістю	361	701	129688,75
14	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	21614,79
15	Списано чистий дохід від реалізації готової продукції на фінансові результати	701	791	108073,96
16	Списано собівартість реалізованої готової продукції на фінансові результати	791	901	105737,90

Аналітичний облік витрат виробництва та виходу готової продукції в ТОВ «Денасмаш» ведеться у відомостях, синтетичний облік - у Головній книзі. Узагальнення даних Головної книги проводиться у оборотній відомості.

Проведене дослідження свідчить, що в ТОВ «Денасмаш» відсутня нетипова кореспонденція рахунків, виробнича собівартість продукції визначається щомісячно на рахунку 231 «Основне виробництво» й списується на рахунок 26 «Готова продукція». Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється пропорційно до прямих матеріальних витрат, непрямі витрати включаються до собівартості продукції в кінці місяця. Аналітичний облік готової продукції ведеться у відомостях, що формуються автоматично, синтетичний облік - у Головній книзі.

2.3. Використання сучасних інформаційних технологій в обліку готової продукції

Для комп'ютеризації бухгалтерського обліку на ринку програмних продуктів України пропонуються десятки пакетів програм, які постійно оновлюються й удосконалюються.

В економічній літературі найбільш відомі програмні продукти згруповані за такими групами:

- міні-бухгалтерії („Бухгалтерія малого підприємства”, „Фінанси без проблем”, „Міні-бухгалтерія”, „Інфо-бухгалтер”, „1С-Бухгалтерія”);
- інтегровані бухгалтерські системи („Парус”, „Інфософт”, „Інотек”, „Модуль Пі”, „Інтегратор”);
- бухгалтерські конструктори („Інформатик”, „БЕСТ”, „Аквілон”, „Порт”, „Бухоблік-Фінанси-Бізнес”);
- бухгалтерські комплекси („Аргос”, „Авер”);
- бухгалтерії-офіси („Електронна бухгалтерія”, „ФінЕко”, „Бухгалтерія без проблем”, „Суперменджер”);
- екскаунт кутюри („Ост-Ін”, „БІТ”, „Нікос-Софт”);
- галузеві системи (бухгалтерський комплекс АРМ, до якого приєднані спеціалізовані галузеві АРМ);
- фінансово-аналітичні системи („Аналіз фінансового стану”, „Project Expert”);
- правові системи й бази даних („Гарант-Сервіс”, „Дінай”, „Грос-Бух”); корпоративні системи („R/3”, „NS”) тощо [84, с. 38].

Програма «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2) є найбільш розповсюдженою у використанні серед малих та середніх підприємств. Вона має низку переваг: можливість гнучкого налаштування конфігурації та наявність вбудованої мови, простота інсталяції й використання, можливість швидкого виконання різноманітних операцій, сприятлива ціна тощо. За допомогою електронної бухгалтерської програми, разом із вводом проведення, формуються первинні документи. Програма дає можливість скласти звітність і різноманітні допоміжні документи, зокрема:

- оборотно-сальдові відомості по рахунках та/або субрахунках;
- аналізи рахунків, що містять підсумки по кореспонденціях конкретних рахунків з усіма рахунками;
- зведені проведення, тобто підсумки типових кореспонденцій рахунків;
- аналізи рахунків по датах - залишки, обороти і кореспонденції з іншими рахунками на кожен дату звітного періоду;

- журнали-ордери, тобто вибірки проведення із журналу операцій по відповідних рахунках, кореспонденціях та інших ознаках;
- карточки рахунків, що містять всі проведення за даним рахунком;
- звіти довільної форми, що розроблені користувачем для детального вивчення господарських процесів.

Організація аналітичного обліку в програмі «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2) дозволяє простежувати рух конкретних видів запасів, розрахунки з конкретними покупцями та постачальниками, виконання договорів тощо (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Функціональна структура конфігурації «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2) [авторська розробка]

Усі складові системи програми «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2) можна поділити на технічну платформу та конфігурації. Технічна платформа являє собою набір різноманітних механізмів діяльності та не залежить від конкретного законодавства й методології обліку. Конфігурації є власне прикладними рішеннями. Кожна конфігурація орієнтована на автоматизацію визначеної сфери економічної діяльності та відповідає діючому законодавству.

В комплект поставки програмних продуктів системи програм «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2) включаються типові конфігурації. Вони являють собою універсальні прикладні рішення для автоматизації конкретної галузі економіки.

Конфігурації призначені для автоматизації окремих сфер діяльності підприємства, наприклад, бухгалтерського обліку виробничих запасів.

Особливістю даної системи є можливість зміни конфігурації самим користувачем або організаціями, які спеціалізуються на впровадженні та підтримці програмних продуктів фірми 1С. Це забезпечує максимальну відповідність автоматизованої системи особливостями обліку на конкретному підприємстві.

До властивостей рахунків, визначених у конфігурації, відносяться: склад субрахунків; налаштування аналітичного обліку; налаштування кількісного обліку; ознаки активних, пасивних і активно – пасивних рахунків; ознаки забалансових рахунків. Найбільш важливими властивостями серед перерахованих є склад субрахунків і налаштування аналітичного обліку, що дозволяє пристосувати програму до особливостей діяльності підприємства.

Для ведення обліку виробництва готової продукції використовується довідник «Специфікації номенклатури», що призначений для зберігання специфікацій - складу виробів. У специфікації можна вказати список матеріалів, необхідних для виготовлення зазначеного виходу. При цьому таблична частина «Вихідні комплектуючі» заповнюється списком використовуваних матеріалів, напівфабрикатів (з довідника «Номенклатура»). Цей довідник включає реквізити:

- номенклатура - матеріал або напівфабрикат, що входить до складу виробу;
- кількість - кількість матеріалу або напівфабрикату, витрачений на виконання виробничого процесу відповідно до специфікації.

Документ «Вимога-накладна» призначений для оформлення операції передачі ТМЦ для внутрішнього використання і списання їх собівартості за певною статтею витрат. У документі передбачено два види операцій:

- матеріали - використовується для списання зі складу матеріалів, напівфабрикатів, товарів, готової продукції;
- устаткування - використовується для списання обладнання, ще не введеного в експлуатацію.

Від виду операції залежить перелік закладок документа.

На закладках «Матеріали» і «Обладнання» вказується перелік власних ТМЦ підприємства. Для кожної ТМЦ вказуються ті ж аналітики складського обліку, що і в інших документах товару: найменування, характеристика, серія, якість, одиниця виміру, рахунок обліку на складі, стаття приросту-убутку запасів, податкове призначення. Крім того, може бути вказано замовлення. Зазначення замовлення можливо в двох випадках:

- списання ТМЦ проводиться для виконання Внутрішнього замовлення виду "в підрозділ";
- здійснюється списання ТМЦ, які попередньо були зарезервовані під Внутрішнє замовлення або Замовлення покупця (рис. 2.3).

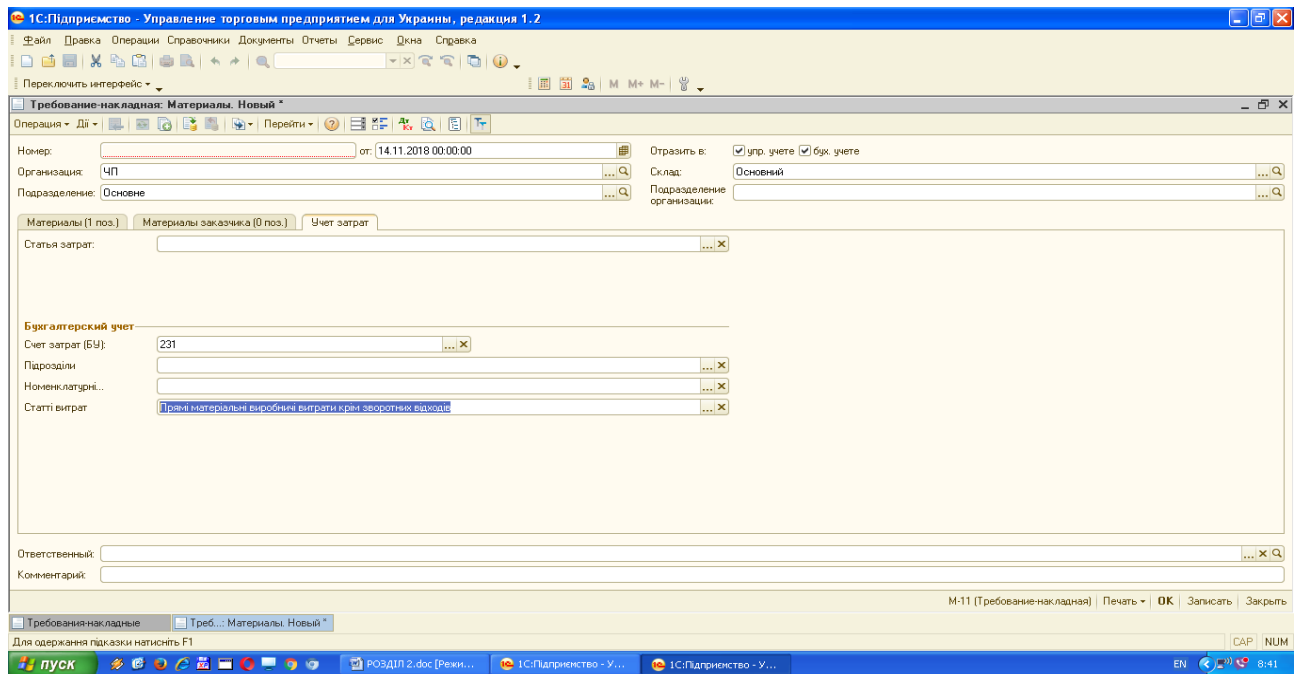


Рис. 2.3. Документ «Вимога-накладна» у програмі «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2)

На закладці «Облік витрат» вказується аналітика витрат, на які відноситься собівартість списання ТМЦ. Склад аналітики визначається в управлінському обліку статтею витрат, в бухгалтерському обліку - рахунком витрат. Аналітика витрат, зазначена на закладці «Облік витрат» діє для всього документа. Це означає, що всі ТМЦ списуються на один і той же напрямок витрат і з однаковою аналітикою.

Документ «Звіт виробництва за зміну» призначений для відображення таких операцій в бухгалтерському та податковому обліку:

- випуск продукції (напівфабрикатів);
- надання внутрішніх послуг;
- оприбуткування зворотних відходів;
- списання матеріалів у виробництво продукції.

У шапці документа можна вибрати такі реквізити:

- склад, на який оприбутковується випущена продукція і зменшення або збільшення витрат, з якого списуються матеріали;

- підрозділ організації, тобто виробничий підрозділ, що випустив продукцію або надав послуги з даними управлінського і регламентованого обліку;
- рахунок витрат (БО), а саме рахунок, на якому в бухгалтерському обліку враховуються витрати на виробництво продукції (надання послуг). Зазвичай вказується рахунок 231 «Основне виробництво» або 232 «Допоміжне виробництво»;
- списання матеріалів, при цьому на закладці вказується перелік матеріалів, що списуються у виробництво продукції. На закладці «Продукція» вказується перелік виготовленої продукції (напівфабрикатів): характеристика продукції, серія продукції, якість, кількість випущеної продукції в одиниці зберігання залишків;
- ціна (планова). Планова собівартість одиниці продукції (напівфабрикату) з ПДВ у валюті управлінського обліку;
- сума (планова). Планова собівартість випуску, що використовуватиметься як база розподілу витрат при розрахунку фактичної собівартості при закритті місяця;
- ціна регл. (планова), сума регл. (планова), а саме планова собівартість одиниці продукції і випуску без ПДВ у валюті бухгалтерського обліку;
- замовлення покупця або внутрішнє замовлення, під який резервується випущена продукція;
- специфікація виготовлення продукції, що використовується для автоматичного заповнення складу списаних матеріалів в самому документі або в документі "Вимога-накладна";
- номенклатурна група, де вказується номенклатурна група випуску продукції;
- рахунок обліку (БО), де вказується рахунок складського обліку випущеної продукції (напівфабрикату). Зазвичай вказується рахунок 26 «Готова продукція» або 25 «Напівфабрикати»;

- ст. приросту-убутку запасів. Рекомендується вказувати статтю «Матеріали в готовій продукції», якщо розраховується коефіцієнт матеріальної складової готової продукції.

На закладці «Послуги» визначається показник, значення якого буде використовуватися як база розподілу витрат при розрахунку фактичної собівартості. Це може бути або планова собівартість послуг («Послуги виражені в планових цінах»), або кількість послуг («Послуги виражені в кількісних показниках»). Потім вказується перелік наданих внутрішніх послуг. Для наданої послуги вказується та ж інформація, що і для випущеної продукції, за винятком характеристики, замовлення і рахунки обліку. Крім того, вказується аналітика витрат у підрозділи-одержувача послуг.

На закладці «Зворотні відходи» вказується перелік і фіксована вартість зворотних відходів. Зменшення або збільшення витрат оприбутковуються на той же склад, що і продукція.

На закладці «Матеріали», яка стає доступною при заповненому прапорі «Списати матеріали», вказується перелік матеріалів, списаних у виробництво продукції. Закладка заповнюється тією ж інформацією, що і однойменна закладка документа «Вимога-накладна». Матеріали списуються з того ж складу, на який оприбутковується продукція.

Особливістю проведення цього документу в програмі є те, що дані документу відображаються в регістрах «Випуск продукції» з управлінського та бухгалтерського обліку в планових цінах. Продукція оприбутковується на склад також за плановою собівартістю. Контроль за присутністю залишків в незавершеному виробництві по підрозділу і номенклатурної групі випуску не ведеться.

В кінці місяця бухгалтер повинен зробити регламентні операції з бухгалтерського обліку.

Операція «коригування фактичної вартості номенклатури» потрібна для підприємств, що використовують відповідно до П (С) БО 9 «Запаси» для оцінки вибуття запасів метод з розрахунком середньозваженої вартості за місяць. Для

них протягом звітнього періоду вартість вибуття розраховується середньозваженої на момент операції, а після проведення цієї регламентної операції будуть зроблені коригувальні проведення і сума вибуття буде приведена до середньозваженої за місяць.

Операція «розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)» закриває рахунки 91 «Загальновиробничі витрати» і рахунок 23 «Виробництво». Після її проведення залишок за рахунком 23 «Виробництво» буде дорівнювати залишку, вказаного в документі «Інвентаризація НЗВ» за відповідний період. Порядок закриття рахунків і підрозділів обов'язково має бути зазначений в реєстрі «Порядок підрозділів для закриття рахунків» за допомогою документа «Установка порядку підрозділів для закриття рахунків». Цей розрахунок відбувається в кілька етапів:

- розрахунок прямих витрат виробництва;
- розрахунок непрямих витрат виробництва;
- перерахунок прямих витрат виробництва з урахуванням непрямих;
- коригування вартості продукції з урахуванням розрахованої реальної собівартості.

При цьому по кожному виробничому рахунку і кожному підрозділу і номенклатурній групі будуть зроблені коригувальні проведення.

Регламентні операції з податкового обліку включають формування залишку незавершеного виробництва. При встановленому прапорці сумовий залишок незавершеного виробництва за даними податкового обліку приводиться у відповідність із залишком незавершеного виробництва в бухгалтерському обліку та відбивається проведеннями в податковому обліку приросту / убутку запасів (рис. 2.4). Такий підхід спирається на методику, згідно з якою окремий розрахунок собівартості продукції в податковому обліку не ведеться, а податкова собівартість прирівнюється до бухгалтерської, розрахованої відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

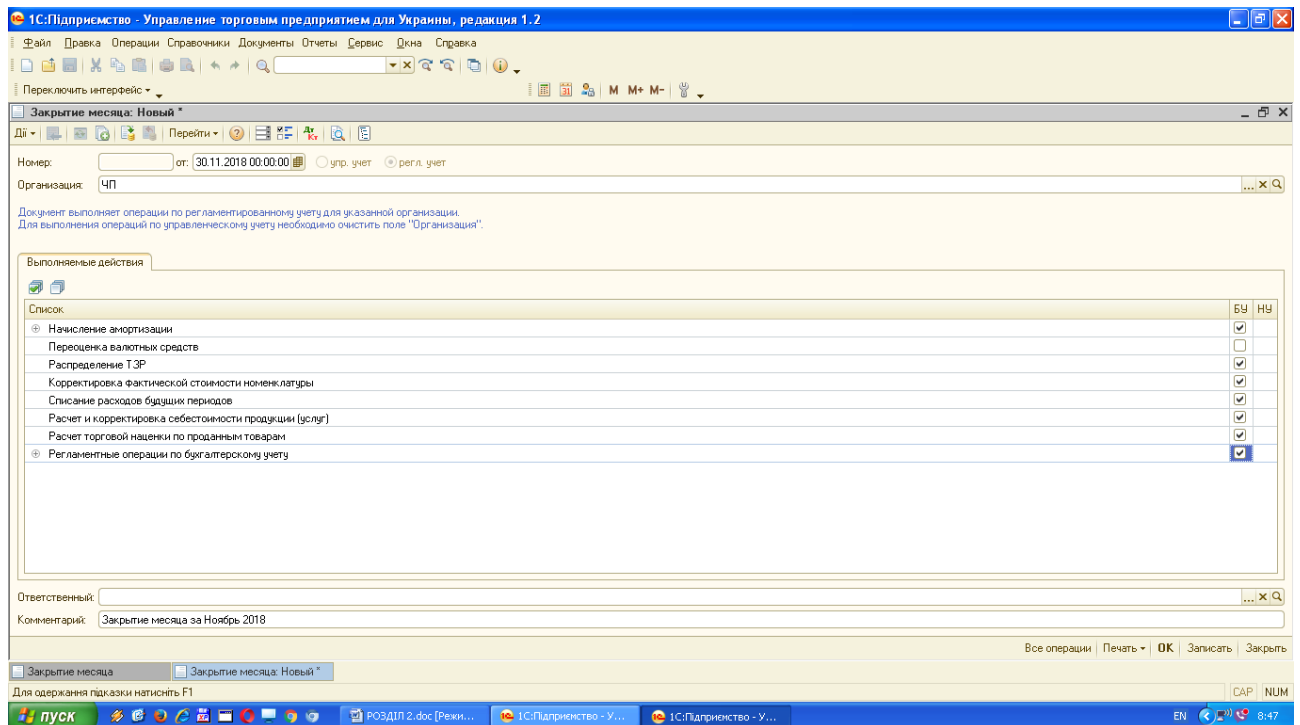


Рис. 2.4. Регламентні операції в бухгалтерському обліку в програмі «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2)

В кінці кожного місяця підприємство повинно проводити інвентаризацію незавершеного виробництва. Результати інвентаризації необхідно відбивати в конфігурації для того, щоб витрати, віднесені до незавершеного виробництва, були враховані при формуванні вартості продукції (напівфабрикатів, послуг), випущеної в поточному місяці. Цей документ необхідно ввести по кожному виробничому підрозділу, в якому є залишки НЗВ на кінець місяця.

У шапці документа необхідно вказати:

- підрозділ, за яким вводяться залишки;
- рахунок витрат - залежно від того є виробництво основних або допоміжних видів продукції, вказується субрахунок до рахунку 23 «Виробництво».

В табличній частині документа вказується номенклатурна група та сума залишку (БО) вартісної оцінки незавершеного виробництва з бухгалтерського обліку, розрахована по кожній номенклатурній групі відповідно до нормативних документів. Такий документ не формує ніяких рухів. Дані,

зазначені в ньому, враховуються при розрахунку собівартості продукції (напівфабрикатів, послуг) [63, с. 156].

ТОВ «Денасмаш» для автоматизації облікових робіт використовує програму «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2). Облік готової продукції ведеться з використанням рахунку «Випуск продукції (робіт, послуг)». Випуск готової продукції та напівфабрикатів протягом місяця відображається за плановою собівартістю. В кінці місяця проводиться інвентаризація незавершеного виробництва. Розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції здійснюється наприкінці місяця регламентної операцією «Закриття рахунків», при цьому автоматично формуються записи на різницю між плановою та фактичною собівартістю готової продукції, розподіляються прямі і непрямі загальновиробничі витрати. Результати розрахунку собівартості продукції узагальнюються в довідках-розрахунках.

Відображення операцій з реалізації готової продукції на підприємстві відбувається документом «Реалізація товарів і послуг», вид операції «Продаж, комісія», документ слід оформлюється в межах договору виду «З покупцем».

Перелік готової продукції, що реалізується, вказується у вкладці «Товари», при цьому можна використовувати кнопку «Підбір», яка дозволяє бачити залишки готової продукції на складі.

Для формування проведення по документу «Реалізація товарів і послуг» зазначається код рахунків з обліку готової продукції та взаєморозрахунків з контрагентами. Рахунок доходів від реалізації і рахунок собівартості реалізації зв'язані однозначною відповідністю, необхідні комбінації таких відповідностей ведуться в довіднику «Схеми реалізації».

Розрахунок собівартості реалізованої готової продукції визначається співвідношенням дати документу і дати актуальності обліку, а розрахунок податкової собівартості визначається податковою собівартістю залишків запасів, що списуються.

Проведене дослідження свідчить, що у ТОВ «Денасмаш» обліковий цикл підприємства автоматизований, тому налаштовано автоматичне заповнення

облікових регістрів та складання фінансової звітності. Це підвищує оперативність формування інформації для використання управлінською ланкою підприємства та знижує трудомісткість облікового процесу. Однак на підприємстві не аналізуються звіти з управлінського обліку, що можуть бути сформовані автоматично з допомогою програми, не здійснюється планування обсягів виробництва та продажу.

Висновки за розділом 2

Результати вивчення теоретичних аспектів організації та методики обліку готової продукції дають можливість зробити наступні висновки.

1. Документальне оформлення випуску готової продукції передбачає оформлення наступних первинних документів: виробничий акт, рапорти про виробіток, таблиці обліку робочого, акт про брак, накладні, відомості, приймально-здавальні документи, акти приймання, бухгалтерські довідки, прибуткові і видаткові ордери, сортові картки складського обліку. В бухгалтерії на підставі приймально-здавальних документів складається накопичувальна відомість випуску готової продукції. Відвантаження (відпуск) продукції в порядку реалізації проводиться відповідно до укладених договорів, при реалізації готової продукції складаються наступні документи: товарно-транспортна накладна; накладна; податкова накладна; довіреність. Інформація первинних документів узагальнюється в матеріальному звіті. У поточному обліку готову продукцію оцінюють за плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, за фактичною виробничою собівартістю).

2. В ТОВ «Денасмаш» випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відпуск продукції зі складу підприємства на підставі заключених договорів оформлюється накладними та податковими накладними. У випадку розбіжностей між кількістю та якістю відвантаженої

продукції складаються розрахунки коригування до податкових накладних. Первинні документи складаються відповідно до вимог чинного законодавства, автоматизовано, містять необхідні реквізити, заповнюються своєчасно.

3. Фактична виробнича собівартість готової продукції визначається на рахунку 23 «Виробництво» після включення до неї всіх виробничих витрат в кінці місяця розрахунковим шляхом. Для обліку загальновиробничих витрат призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Собівартість реалізованої готової продукції визначається на рахунку 26 «Готова продукція». Для визначення собівартості готової продукції, що була реалізована за період, собівартість готової продукції, що була вироблена за цей період, збільшується (зменшується) на суму зміни залишків готової продукції на кінець та на початок періоду. Доходи від реалізації готової продукції обліковуються на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», собівартість реалізованої готової продукції обліковується на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

4. В ТОВ «Денасмаш» видами готової продукції є редуктори, паливні котли, виробничі лінії, біопаливо, до собівартості яких включаються прямі та непрямі виробничі витрати. Прямі виробничі витрати обліковуються на рахунку 231 «Основне виробництво», непрямі – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», який закривається щомісячно. Загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно до прямих матеріальних витрат. Оскільки в ТОВ «Денасмаш» є основна та побічна продукція було б доцільно до рахунку 26 «Готова продукція» відкривати субрахунки 261 «Основна продукція» за видами готових виробів та 262 «Побічна продукція» за видами побічної продукції.

5. Незавершене виробництво в ТОВ «Денасмаш» не виникає, тому поточні витрати підприємства складають виробничу собівартість продукції. Відсоток браку визначено у розмірі 10 % від виходу готової продукції. Аналітичний облік витрат виробництва та виходу готової продукції в ТОВ «Денасмаш» ведеться у відомостях, синтетичний облік - у Головній книзі.

Узагальнення даних Головної книги проводиться у оборотній відомості. В ТОВ «Денасмаш» відсутня нетипова кореспонденція рахунків.

6. ТОВ «Денасмаш» для автоматизації облікових робіт використовує програму «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2). Облік готової продукції ведеться з використанням рахунку «Випуск продукції (робіт, послуг)». Випуск готової продукції та напівфабрикатів протягом місяця відображається за плановою собівартістю. В кінці місяця проводиться інвентаризація незавершеного виробництва. Розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції здійснюється наприкінці місяця регламентної операцією «Закриття рахунків». Результати розрахунку собівартості продукції узагальнюються в довідках-розрахунках.

7. Відображення операцій з реалізації готової продукції на підприємстві відбувається документом «Реалізація товарів і послуг», вид операції «Продаж, комісія», документ слід оформлюється в межах договору виду «З покупцем». Для формування проведення по документу «Реалізація товарів і послуг» зазначається код рахунків з обліку готової продукції та взаєморозрахунків з контрагентами. Рахунок доходів від реалізації і рахунок собівартості реалізації зв'язані однозначною відповідністю, необхідні комбінації таких відповідностей ведуться в довіднику «Схеми реалізації». Обліковий цикл підприємства автоматизований, тому налаштовано автоматичне заповнення облікових регістрів та складання фінансової звітності. Однак на підприємстві не аналізуються звіти з управлінського обліку, не здійснюється планування обсягів виробництва та продажу.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Організація та планування аудиту готової продукції

Аудит готової продукції підприємства є однією із найскладніших ділянок аудиту.

За Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII, аудиторські послуги включають аудит, огляд фінансової звітності чи консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту [56].

Аудит готової продукції на підприємствах не тільки забезпечує достовірність інформації, а й виступає засобом ефективного контролю за наявністю і рухом готової продукції.

Аудиторська перевірка готової продукції включає дослідження й передбачає підтвердження законності господарських операцій щодо готової продукції та правильності відображення їх в обліку.

Методичні прийоми та процедури зовнішнього аудиту операцій щодо випуску й реалізації готової продукції, спрямовані на виявлення порушень в документальному оформленні виходу готової продукції та її реалізації, відображенні в облікових регістрах та звітності, повинні запобігати порушення у майбутньому. Вони включають наступні групи методів: загальнонаукові, органолептичні, документальні, методи узагальнення й реалізації результатів контролю та розрахунково-аналітичні, до яких відноситься й економічний аналіз [60, с. 258].

Аудиторській перевірці готової продукції на підприємствах підлягають:

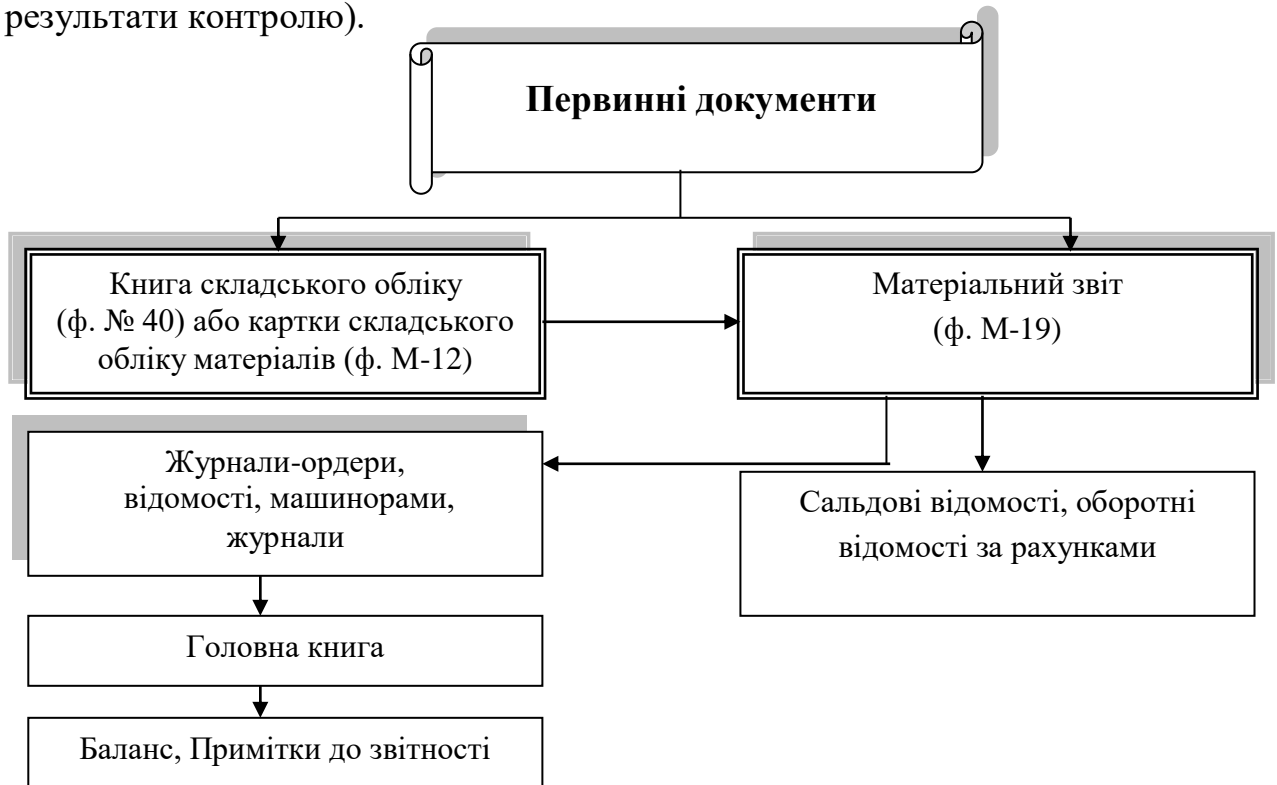
- правильність віднесення готової продукції підприємства до запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [50];

- перевірка належної класифікації готової продукції і наявності відповідних необхідних роз'яснень у примітка до фінансової звітності;
- дотримання основних принципів ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності;
- правильність визначення первісної (історичної) або чистої вартості реалізації готової продукції;
- перевірка наявності і правильності оформлення первинних документів, що є підставою для облікових записів по готовій продукції;
- перевірка повноти та правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження готової продукції з виробництва;
- доцільність вибору підприємством методу вибуття готової продукції підприємства;
- оцінка стану синтетичного і аналітичного обліку готової продукції, якості відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку, облікових регістрах та звітності;
- правильність розподілу вартості використаних на виробництво готової продукції запасів та за об'єктами калькулювання;
- оцінка стану внутрішнього контролю і аудиту готової продукції.

Для аудиту готової продукції повинні використовуватися наступні інформаційні джерела (рис. 3.1):

- внутрішні нормативні документи підприємства (наказ про облікову політику);
- первинні документи (довіреність, акт списання бланків довіреностей, журнал реєстрації довіреностей, прибутковий ордер, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, виробничий акт, картка складського обліку, відомість, акт приймання, квитанція, прибутковий і видатковий ордер, відомість обліку залишків запасів на складі, матеріальний звіт, товарно-транспортна накладна, накладна, податкова накладна, акт про брак, відомість про брак, накладна на здачу готової продукції на склад);

- документи проведених попередніх перевірок (акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю).



**Рис. 3.1. Джерела інформації для аудиту
готової продукції [авторська розробка]**

Проведення аудиту готової продукції передбачає попереднє дослідження організації бухгалтерського обліку на підприємстві. У свою чергу, попереднє дослідження об'єкта обліку (готової продукції) проводиться аудитором для ознайомлення зі ступенем надійності обліку загалом чи окремих ділянок обліку.

Організація аудиту готової продукції передбачає визначення порядку і технології виконання договірної роботи суб'єктами аудиту при узгодженні зусиль і способів виконання такої перевірки з метою забезпечення максимальної ефективності використання аудиторської праці при виконанні умов договору.

Аудит функціонує в певному технологічному режимі, тобто здійснюється у певній послідовності.

Технологія аудиту передбачає виконання аудиторських робіт у певній логічній послідовності за визначеними стадіями, тісно пов'язаними між собою, що утворюють єдину систему для вирішення поставлених завдань щодо аудиту готової продукції.

Чинні стандарти аудиту передбачають перелік завдань, які вирішуються в процесі аудиту (завдання з підтвердження, завдання зі складання безпосереднього висновку, завдання з надання впевненості, що не є аудитом, чи оглядом історичної фінансової інформації, а також завдань з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації та підготовки фінансової інформації).

Процес прийняття і виконання аудиторського завдання повинен відповідати Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг [38], закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [56] та іншим нормативним документам. Вимоги цих документів стосуються питань планування, виконання, контролю, нагляду перевірки, документування й інформування про результати кожної перевірки.

З метою організації аудиту готової продукції необхідно використовувати наступні нормативні документи, що діють на Україні:

- Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг [38];
- Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [56];
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV [57];
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. №291 [45];
- національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73 [40];

- - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. №246 [50];
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.1.1999 р. №290 [51];
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №218 [52].

Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування. Планування включає розроблення загальної стратегії виконання завдання, плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийняття низького рівня, а також детального підходу щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

Планування аудиторської діяльності здійснюється з метою перевірки важливих ділянок обліку, своєчасної ідентифікації та вирішення потенційних проблем, а також організації та вирішенню завдання з аудиту ефективно і якісно.

Планування аудиту передбачає постановку цілей і завдань, визначення відповідальності і обов'язків аудиторів; дає змогу розподілити роботу між членами груп аудиторів щодо виконання аудиторського завдання; полегшує нагляд, керування та координацію роботи аудиторів.

Відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів», аудит є безперервним та інтерактивним процесом, який продовжується до завершення завдання аудиту і має дуже важливі, притаманні тільки йому особливості. Послідовність аудиту готової продукції можна узагальнити на рис. 3.2.

Характер і обсяг робіт з планування будуть варіюватися в залежності від розміру і складності підприємства, що перевіряється, від попереднього досвіду роботи з підприємством аудиторської групи, а також від змін в обставинах, що виникли в ході проведення аудиту.

Планування не є окремим етапом аудиту, а, скоріше, носить безперервний і циклічний характер і в багатьох випадках починається відразу після

закінчення (або в зв'язку з завершенням) попереднього аудиторського завдання і триває аж до виконання поточного аудиторського завдання [60, с. 258].

Укладання договору на проведення аудиту					
Мета аудиту готової продукції					
Визначення достовірності, повноти відображення інформації про готову продукцію у фінансовій звітності, облікових регістрах обліку					
Завдання аудиту готової продукції					
Перевірка правильності оформлення первинних документів	Перевірка надходження готової продукції на склад, перевірка аналітичного обліку готової продукції	Перевірка оцінки готової продукції у поточному обліку та на дату звітності	Перевірка відвантаження готової продукції	Перевірка правильності визначення первісної вартості готової продукції	Перевірка інформації фінансової звітності та її тотожності обліковим регістрам, первинним документам
Предмет аудиту					
Господарські процеси та господарські операції, пов'язані з рухом готової продукції					
Об'єкти аудиту					
Елементи облікової політики	Господарські операції	Первинні документи	Облікові регістри	Довідки бухгалтерії	Фінансова звітність
Методи організації аудиту					
Суцільний			Вибірковий		
Загальний план аудиту готової продукції					
Підготовчий етап	Етап фізичної перевірки		Основний		Заклучний
Програма аудиту					
Складається відповідно професійного судження аудитора					
Робочі документи					
Оформлюються здійсненні аудиторські процедури та їх результати					
Узагальнення результатів аудиту					
Аналіз виявлених порушень	Оформлення підсумкових документів		Надання рекомендацій щодо організації обліку готової продукції, попередження помилок		Обговорення з управлінським персоналом результатів аудиторської перевірки
Аудиторський звіт					
Надається аудитором після завершення аудиторської перевірки відповідно до чинного законодавства					

Рис. 3.2. Послідовність аудиту готової продукції підприємства
[авторська розробка]

Планування передбачає аналіз термінів визначених робіт і аудиторських процедур, які повинні бути завершені до початку виконання наступних аудиторських процедур. Наприклад, планування включає необхідність ще до виявлення і оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення проаналізувати такі питання, як:

- перелік аналітичних процедур, які необхідно виконати в якості процедур оцінки ризиків;
- отримання загального уявлення про нормативно-правові акти, що відносяться до діяльності підприємства, і того, яким чином воно виконує вимоги цих актів;
- порядок визначення суттєвості;
- доцільність залучення експертів;
- порядок виконання інших процедур оцінки ризиків.

Для того, щоб сприяти виконанню аудиторського завдання і керування ним (аудит готової продукції), аудитор може прийняти рішення обговорити деякі аспекти планування з керівництвом підприємства. Незважаючи на те, що такі обговорення в багатьох випадках проводяться, розробка загальної стратегії аудиту та плану проведеного аудиту залишається сферою відповідальності аудитора. Під час обговорення питань, що відносяться до загальної стратегії аудиту або плану проведеного аудиту, необхідно подбати про те, щоб не піддати ризику їх результативність. Наприклад, обговорення з керівництвом характеру і термінів проведення аудиторських процедур може поставити під загрозу ефективність аудиту, зробивши аудиторські процедури занадто передбачуваними.

Планування аудиту передбачає складання плану аудиту, з необхідною деталізацією в ньому інформації. Але план аудиту готової продукції має свої особливості, які повинен враховувати аудитор.

Планування роботи дає можливість приділити належну увагу найважливішим напрямам аудиту готової продукції і сприяє більш ефективному розподілу роботи серед аудиторів. Визначаючи мету аудиту

готової продукції, аудитору потрібно визначити характер, обсяг і умови роботи, вимоги клієнта. Після цього необхідно ознайомитися з обліковою політикою підприємства, визначити, чи відповідає вона діючим П(С)БО, вимогам інших нормативно-правових актів, вивчити систему внутрішнього контролю, окремі специфічні напрямки діяльності підприємства [81, с. 120].

Розроблені нами план і програма аудиту готової продукції наведені в таблицях 3.1 та 3.2.

Таблиця 3.1

План
проведення аудиту реалізації готової продукції по ТОВ «Денасмаш»
за 2018 р. в термін з 15.03.2019 р. по 20.03.2019 р.

№ з/п	Завдання перевірки	Термін виконання	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5
1	Оцінка облікової політики підприємства щодо ведення обліку готової продукції	15.03.2019	Аудитор	-
2	Порівняння показників звітності щодо реалізації готової продукції з даними синтетичного і аналітичного обліку	16.03.2019	Аудитор	-
3	Визначення видів готової продукції і складання переліку субрахунків	16.03.2019	Аудитор	-
4	Перевірка правильності оформлення первинних документів і своєчасне надання їх у бухгалтерію	17.03.2019	Аудитор	
5	Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків на основі реєстрів обліку	18.03.2019	Аудитор	
6	Проведення заключних процедур аудиту	19.03.2019	Аудитор	
7	Узагальнення матеріалів аудиту реалізації готової продукції	20.03.2019	Аудитор	

У свою чергу, програма аудиту готової продукції повинна включати більш детальний перелік питань, що узагальнені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Програма аудиту готової продукції
по ТОВ «Денасмаш»
за 2018 р. в термін з 15.03.2019 р. по 20.03.2019 р.**

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Виконавець
1.	Перевірка фактичної наявності готової продукції (за умови нагляду аудитором проведення інвентаризації готової продукції додатково розглядається "Програма аудиту для нагляду за проведенням інвентаризації готової продукції ". Перевірка організації складського господарства, стану збереження готової продукції	сортів картки складського обліку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість	Аудитор
2.	Перевірка повноти оприбутковування готової продукції при наявності документів, які підтверджують її виробництво - вибіркове взаємне звіряння первинних документів, звітності матеріально-відповідальних осіб та облікових реєстрів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбутковування, тощо	матеріальні звіти, виробничі акти, накладні, накопичувальні відомості випуску готової продукції	Аудитор
3.	Перевірка організації контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей	довіреності, журнал реєстрації	Аудитор
4.	Звірення правильності оформлення надходження та відпуску готової продукції: - перевірка даних первинних документів із записами карток складського обліку; - взаємне звірення даних матеріального звіту та накладних, рахунків-фактур тощо з метою виявлення не вказаних в звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально-відповідальних осіб, тощо; - звірення віднесення в підзвіт окремим особам відпущеної готової продукції, яка не повинна списуватися в момент відпуску на витрати; - перевірка кореспонденції рахунків на відпуск готової продукції в Головні книзі	сортів картки складського обліку, виробничі акти, накладні, накопичувальні відомості випуску готової продукції, матеріальні звіти, рахунки-фактури, Головна книга тощо	Аудитор
5.	Перевірка законності списання готової продукції при втратах: дотримання встановленого порядку оформлення; перевірка правильності застосування норм природного убутку при виявленні нестач	акти списання	Аудитор
6.	Перевірка дотримання лімітів з відпуску готової продукції, зустрічна збірка первинних документів	накладні, товарно-транспортні накладні, податкові накладні	Аудитор

Продовж. табл. 3.2

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Виконавець
7.	Перевірка незавершеного виробництва: витрати на виробництво, калькуляція собівартості; відповідність оцінки незавершеного виробництва	калькуляція, накопичувальні відомості випуску готової продукції	Аудитор
8.	Дослідження стану матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну підприємству	матеріальний звіт, прибутковий касовий ордер, акт списання	Аудитор
9.	Перевірка своєчасності пред'явлення претензій за якістю та кількістю готової продукції	договори, накладні, претензії	Аудитор
10.	Перевірка достовірності інформації про готову продукцію, що відображається в примітках до фінансової звітності	примітки до річної фінансової звітності	Аудитор
11.	Перевірка правильності визнання продукції активами згідно П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»: <ul style="list-style-type: none"> - чи є імовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з використанням готової продукції; - чи достовірно визначена вартість готової продукції 	накопичувальні відомості випуску готової продукції	Аудитор
12.	Перевірка правильності визначення первісної вартості готової продукції: <ul style="list-style-type: none"> - визначення при виготовленні; - на підставі яких документів (висновків) визначено справедливую вартість готової продукції, отриманої безкоштовно, внесеної до статутного капіталу, придбаної в обмін 	накопичувальні відомості випуску готової продукції, накладні	Аудитор
13.	Перевірка правильності відображення в обліку операцій з вибуття готової продукції	облікові реєстри, накладні, товарно-транспортні накладні, податкові накладні	Аудитор
14.	Перевірка методів оцінки готової продукції при продажу або іншому вибутті відповідно до наказу про облікову політику та фактично (способом звірки даних аналітичного обліку та розрахунків)	накладні, товарно-транспортні накладні, податкові накладні	Аудитор
15.	Чи правильно відображена в бухгалтерському обліку одиниця обліку готової продукції (найменування або однорідна група)	малшинограми	Аудитор
16.	Перевірка достовірності даних по залишках готової продукції у фінансовій звітності: чи відображається готова продукція за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або вартістю чистої реалізації запасів	баланс (звіт про фінансовий стан), примітки до звітності	Аудитор
17.	Перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку, Головної книги, звітності	облікові реєстри, Головна книга, звітність	Аудитор
18.	Формування реєстрів виявлених порушень	Робочі документи аудитора	Аудитор

Отже, здійснення якісного аудиту готової продукції можливе за умови дотримання поставлених завдань аудиту. Оскільки аудит в ринкових умовах носить, в основному, попереджувальний і запобіжний характер, то сприятиме підвищенню ефективності управління ТОВ «Денасмаш».

3.2. Методика аудиту готової продукції

Перевірка аудитором випуску й реалізації готової продукції здійснюється відповідно до попередньо розроблених плану й програми аудиту, у визначені строки після ознайомлення з особливостями бухгалтерського обліку та станом виправлення помилок, які були вказані при попередньому аудиті.

Проведення аудиту готової продукції передбачає перевірку таких питань:

- встановлення дотримання підприємством нормативних документів щодо виходу з виробництва, обліку, зберігання й відпуску готової продукції;
- підготовчі роботи для проведення перевірки випуску та реалізації готової продукції;
- ознайомлення з формою ведення обліку, процедурами внутрішнього контролю, з графіком документообороту і методами обліку готової продукції;
- перевірку повноти виправлення помилок, що були виявлені попередньою аудиторською перевіркою;
- встановлення правильності віднесення готової продукції до запасів;
- забезпечення правильності зберігання готової продукції;
- встановлення дотримання порядку визначення первісної (історичної) або чистої вартості запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [50] та П(С)БО 16 «Витрати» [52];
- перевірку правильності та повноти відображення в бухгалтерському обліку надходження та вибуття готової продукції;
- правильність віднесення готової продукції до певних груп;

- встановлення тотожності даних синтетичного та аналітичного обліку;
- перевірка повноти й достовірності відображення даних про наявність і рух готової продукції у звітності.

При цьому аудитор може скласти робочий документ, тест з питань особливостей обліку готової продукції (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Тести з питань бухгалтерського обліку виробничих запасів

№ з/п	Зміст питання	Відповіді			При- мітки
		Так	Ні	Інф. відсутня	
1.	Чи відповідає класифікація і оцінка готової продукції вимогам П(С)БО 9 «Запаси»?	+			
2.	Чи відповідає відображення інформації про наявність і рух готової продукції вимогам Інструкції про застосування плану рахунків?	+			
3.	Чи обліковується вартість окремих видів готової продукції на відповідних субрахунках рахунку 26 "Готова продукція"?		+		
4.	Документальне оформлення надходження, руху та вибуття готової продукції відповідає нормативним вимогам: <ul style="list-style-type: none"> - графік документообігу включає терміни передачі первинних документів до бухгалтерії; - в первинних документах, що характеризують надходження готової продукції, заповнено всі основні реквізити; - документальне оформлення відпуску готової продукції покупцям 	+ + +			
5.	Аналітичний облік ведеться в розрізі: <ul style="list-style-type: none"> - найменувань; - однорідних груп. 	+			
6.	Чи присвоєні номенклатурні номери?	+			
7.	Чи виводяться залишки на кожне перше число місяця?	+			
8.	Чи порівнюються дані аналітичного і синтетичного обліку готової продукції?	+			
9.	Застосування облікових регістрів: <ul style="list-style-type: none"> - рекомендовані регістри; - застосування ЕОМ 	+			

Аудитор повинен встановити дотримання вимог П(С)БО 9 «Запаси» щодо правильності віднесення активів до готової продукції підприємства [50].

Надалі аудитор повинен встановити дотримання ТОВ «Денасмаш» принципу обачності, за яким відображення готової продукції в бухгалтерському обліку та звітності має здійснюватися за найменшою із двох вартостей: первісною (історичною) вартістю або чистою вартістю реалізації (у разі якщо чиста вартість реалізації менша від історичної).

Надалі необхідно здійснити перевірку достовірності даних первинних документів, які підтверджують передачу готових виробів на склад. Тут слід встановити, чи не були зараховані до складу готової продукції вироби, обробка яких не була закінчена в звітному періоді. Це можна виявити, переглядаючи документи з обліку виробничих витрат, і встановити, чи не списувалися матеріали і чи не нараховувалася заробітна плата на доробку виробів, які були відображені у минулому періоді як готова продукція.

Аудитор повинен перевірити, щоб готова продукція була своєчасно передана на склад у підзвіт матеріально-відповідальній особі. Якщо на підприємстві виробляється великогабаритна продукція (металеві та залізобетонні вироби, блоки та інші вироби), яка не можуть бути прийняті на склад, то приймання такої продукції з повинно бути оформлене відповідним документом за місцем її виготовлення, комплектації або складання. Вивченню також підлягає документація з оформлення надходження готової продукції з виробництва у вигляді накладних, специфікацій, приймальних актів та інших первинних документів. Перевірка кількісного обліку готової продукції повинна проводитися за видами виробленої продукції і місць її зберігання.

Готова продукція в синтетичному обліку оцінюється за фактичною виробничою собівартістю. Однак ця фактична собівартість визначається тільки в кінці місяця, а надходить готова продукція на склад щоденно. Тому на підприємствах зі значною номенклатурою виробництва поточний облік руху готової продукції ведеться за обліковими цінами. При цьому окремо визначаються відхилення фактичної виробничої собівартості від її вартості за

обліковими цінами. Ці відхилення відображаються в облікових регістрах не за кожною позицією, а за окремими групами готової продукції. Залежно від цього аудитор слід перевірити точність оцінки окремих видів готової продукції.

Облік готової продукції на складах здійснюється в кількісному виразі в картках складського обліку, сортових оборотних відомостях чи матеріальних звітах. Якщо склади автоматизовані, то замість карток складського обліку аудитор повинен перевірити оперативні машинограми залишків і руху готової продукції.

Відповідальність за наявність, збереження та рух готової продукції покладається на матеріально-відповідальних осіб (завідувач складу, комірник тощо). Аудитор повинен перевірити, чи укладені з цими особами договори про повну матеріальну відповідальність, бо саме вони підписують прибуткові та видаткові документи про рух готової продукції на складі.

У деяких випадках підприємства можуть приховувати придбані для продажу товари. Тому під час аудиту необхідно провести повну чи часткову інвентаризацію товарів і готової продукції. Методика проведення такої інвентаризації аналогічна методиці інвентаризації виробничих засобів.

Якщо інвентаризації піддається готова продукція відвантажена, а також та, що знаходяться на складах інших підприємств, то аудитор перевіряє обґрунтованість сум, які значаться на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Аудитор повинен встановити, що на рахунках обліку товарно-матеріальних цінностей, які не перебувають у момент інвентаризації в підзвіті матеріально відповідальних осіб, показані тільки суми, підтверджені відповідними документами, правильно оформленими. В якості таких документів для товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться в дорозі, служать розрахункові документи постачальників або інші їх замінюють документи.

Фактичний обсяг відвантаженої покупцям продукції перевіряється за даними відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями та

замовниками. На основі аналітичних даних аудитор має не тільки визначити загальний обсяг поставок продукції підприємства в цілому, але й перевірити розрахунки з окремими покупцями і встановити, чи не відвантажувалася продукція підприємствам, які мають велику дебіторську заборгованість. Також слід перевірити, чи всі документи про відвантаження готової продукції включені до цієї відомості. У разі встановлення невідповідності даних аналітичного обліку про обсяги відвантаженої продукції даним первинних документів аудитор повинен встановити та зазначити це у робочих документах.

Аудитору також слід перевірити дотримання на підприємстві контрольно-пропускного режиму, вибірково зіставляючи за даними пропусків найменування і кількість продукції та тари, що були вивезені з підприємства з відповідними показниками рахунків-фактур та іншими вантажними документами. За необхідності аудитор повинен особисто провести раптову перевірку вантажів, що відправляються з підприємства, зокрема установити відповідність (невідповідність) показників супровідних товарно-транспортних документів фактичній кількості та асортименту вантажу в транспортному засобі, а також перевірити комплектність продукції, її упаковку, тару тощо. Організація такого контролю дозволяє попередити випадки розкрадання готової продукції засобом надлишкового її вкладення в тару. Ефективним засобом виявлення приписок в обсягах продукції, яка була відвантажена, є зіставлення даних рахунків-фактур з даними про завантаженість транспортних засобів, якими відправлено цю продукцію.

Під час аудиту готової продукції слід перевірити й матеріали інвентаризації дебіторської заборгованості з відвантаженої продукції. При цьому особливу увагу приділяють перевірці готової продукції, яка не оплачена покупцями у визначені договорами строки.

Відвантажена продукція з простроченими платежами має бути занесена в окремі списки із графами: найменування покупця; перелік продукції; дата відвантаження, номер рахунка-фактури чи накладної; сума заборгованості за

кожним документом. Підставою для включення таких сум в список є копії рахунків, які були пред'явлені покупцям.

Досліджуючи операції з продажу, аудитор має пам'ятати, що, згідно з чинним законодавством, продаж готової продукції - це будь-які операції, які здійснюються згідно з договорами про купівлю-продаж, обмін, поставку та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на таку продукцію за компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання готової продукції.

Під продажем результатів робіт (послуг) розуміють будь-які операції цивільно-правового характеру з питань надання результатів робіт (послуг) чи права на користування або на розпорядження товарами, у т. ч. нематеріальними активами та іншими, крім товарів, об'єктами власності за компенсацію, а також операції з безоплатного надання результатів робіт (послуг). Продаж результатів робіт (послуг) включає надання права на користування готовими виробами у межах договорів лізингу (оренди), продажу, передачі права на підставі авторських або ліцензійних угод, а також інші способи передачі об'єктів авторського права, патентів, знаків для товарів і послуг, інших об'єктів інтелектуальної, в т. ч. промислової, власності. Аудитор має перевірити, чи включаються до доходу підприємства операції щодо безоплатного надання продукції (робіт, послуг).

Безоплатними готовою продукцією, роботами, послугами є:

- продукція, яка надається підприємством згідно з угодами дарування, іншими подібними угодами, які не передбачають грошової чи іншої компенсації вартості таких матеріальних цінностей чи їх повернення, або без укладання таких угод;
- роботи та послуги, які надаються підприємством без вимоги компенсації їх вартості;
- продукція, передана юридичній чи фізичній особі на відповідальне зберігання і використана нею в її виробничому або господарському обороті.

Не вважаються продажем операції з надання готової продукції у межах договорів комісії, відповідального зберігання, доручення, інших цивільно-правових угод, які не передбачають передачі прав власності на такі товари.

Аудитор має також перевірити на підприємстві чинний порядок встановлення цін на власну продукцію, надані роботи та послуги, особливо за здійснення бартерних (товарообмінних) операцій та операцій з продажу продукції (робіт, послуг) пов'язаним особам. Доходи та витрати від здійснення бартерних операцій мають визначатися залежно від договірної ціни такої операції, але не нижчої за звичайні ціни.

Якщо ціни підлягають державному регулюванню згідно із чинним законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена відповідно до принципів такого регулювання. Якщо продаж готової продукції здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, фактично отримана у процесі такого продажу.

Аудитором також попередньо повинна бути проведена звірка рахунків з кореспондуючими рахунками бухгалтерського обліку.

Аудитор також повинен проаналізувати і встановити правильність ведення бухгалтерського обліку готової продукції на синтетичному рахунку 26 «Готова продукція», який використовується підприємствами галузей матеріального виробництва. Якщо на виробничих підприємствах використовуються які-небудь вироби, матеріали, продукти або інша готова продукція в якості товарів для продажу або придбаних для цілей комплектації, то вони враховуються на рахунку 28 «Товари».

Крім того, на рахунку 26 «Готова продукція» не повинна враховуватися вартість виконаних робіт і наданих послуг, наданих на сторону [60, с. 258].

ТОВ «Денасмаш» не підлягає обов'язковій аудиторській перевірці для підтвердження достовірності фінансової звітності, тому аудит на підприємстві не проводився.

Однак, на підприємстві доцільно було б проводити внутрішній аудит готової продукції у три етапи: 1) підготовчий етап; 2) етап дослідження

(фактична перевірка); 3) завершальний етап. На підготовчому етапі для більшої наочності об'єкти внутрішнього аудиту (готова продукція, засоби внутрішнього контролю) слід викласти у вигляді таблиць або схем.

На етапі фактичної перевірки, досліджуючи адекватність й ефективність систем внутрішнього контролю готової продукції, аудитори не повинні віддавати перевагу методу спостереження. Попри переваги цього методу, необхідно проводити додаткову перевірку отриманих методом спостереження свідчень, яка повинна підтвердити, що система внутрішнього контролю працювала постійно і безперебійно протягом усього аудйованого періоду.

Стандартної форми звітів внутрішніх аудиторів, які складаються на завершальному етапі перевірки, не існує і, ймовірно, ніколи не буде існувати через багатоманітність об'єктів перевірки, різниць у здібностях та інтересах керуючих. Але складаючи звіт, доцільно передбачити у ньому такі моменти: 1) викладення фактів порушень; 2) критерії оцінки фактів порушень; 3) наслідки порушень; 4) причини порушень; 5) рекомендації щодо усунення виявлених порушень [66, с. 98].

Таким чином, у ТОВ «Денасмаш» не проводився зовнішній аудит. Для здійснення ефективної фінансово-господарської діяльності на підприємстві необхідно створити структурний аналітичний підрозділ, що займався б внутрішнім аудитом та аналізом економічної та господарської діяльності, складав внутрішні робочі документи аудитора та управлінську звітність з допомогою програми «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2).

3.3. Типові порушення та узагальнення результатів аудиту готової продукції

Оскільки аудит готової продукції є однією із складних ділянок обліку, можливі порушення та помилки, які можуть бути усунені за результатами аудиту.

До типових та можливих порушень в операціях з обліку готової продукції слід віднести:

- незадовільну організацію складського господарства та зберігання готової продукції в;
- невиконання завдань по заготівлі запасів, що спричинило простої виробничого процесу;
- неправильне визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції сів (включення до її складу понаднормових втрат і нестач запасів, відсотків (процентів) за користування позиками, витрат на збут);
- неправильний облік та розподіл загальновиробничих витрат;
- порушення правил передачі вантажів;
- неповне оприбуткування готової продукції;
- неправильний розрахунок відсотку рентабельності та його списання на реалізацію;
- не виставлення претензій покупцям;
- нераціональне використання сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо у виробництві, порушення норм і лімітів відпуску;
- нестачі, крадіжки, псування, привласнення матеріальних цінностей;
- неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків;
- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів, несвоєчасність оформлення);
- невідповідність даних звітів матеріально-відповідальних осіб даним первинних документів;
- неправильне формування прямих виробничих витрат;
- відсутність розподілу виробничих витрат між видами виробництв;
- відсутність розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні;

- невизначеність розміру нормальної виробничої потужності та відсутність чинного розрахунку списання загальновиробничих витрат залежно від неї;

- неправильне визначення обсягів і сум незавершеного виробництва;
- неправильне формування та підрахунок виробничої собівартості;
- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку;
- незадовільна організація бухгалтерського обліку готової продукції тощо [81, с. 157].

Узагальнення результатів аудиту готової продукції регламентується МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», відповідно до якого цілями аудитора є: сформувати думку щодо фінансової звітності виходячи з оцінювання висновків на основі отриманих аудиторських доказів та чітко висловити таку думку у письмовому звіті.

Аудитор повинен сформувати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Для того, щоб сформувати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому та статтях щодо готової продукції підприємства, суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Такий висновок повинен враховувати:

- висновок аудитора відповідно до МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;

- висновок аудитора відповідно до МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» щодо суттєвості не виправлених викривлень.

Аудитор повинен розглянути якісні аспекти облікових практик суб'єкта господарювання, в тому числі ознаки можливої упередженості суджень управлінського персоналу. Зокрема, аудитор повинен оцінити з огляду на вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування:

- чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик. Оцінюючи це, аудитор повинен розглянути доречність облікових політик для суб'єкта господарювання та чи викладені вони зрозуміло;

- чи відповідають обрані й застосовані облікові політики вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування та є належними;

- чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом;

- чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою. При цьому аудитор повинен оцінити, чи було включено ту інформацію, яка мала бути включеною, та чи класифіковано, узагальнено чи відокремлено й охарактеризовано таку інформацію або чи не було погіршене загальне подання фінансової звітності включенням інформації, що є недоречною або такою, яка ускладнює правильне розуміння розкритих питань;

- чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності; та чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включаючи назву кожного фінансового звіту.

Оцінювання аудитором достовірності подання фінансової звітності включає розгляд таких аспектів:

- загальне подання, структура і зміст фінансової звітності;
- чи показує фінансова звітність операції та події, покладені в основу її складання, у спосіб, що забезпечує достовірне подання.

Звіт аудитора надається у письмовому вигляді.

Перший розділ звіту аудитора повинен містити думку аудитора та мати заголовок «Думка». У ньому вказується:

- суб'єкт господарювання, фінансова звітність якого підлягала аудиту;

- зазначається, що фінансова звітність підлягала аудиту;
- вказується назва кожного фінансового звіту, що входить до складу фінансової звітності;
- робляться посилання на примітки до фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик;
- вказується дата або період, за який складено кожен фінансовий звіт, що входить до складу фінансової звітності.

Звіт аудитора повинен безпосередньо після розділу «Думка» містити розділ «Основа для думки», в якому:

- зазначається, що аудит було проведено у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту;
- міститься посилання на той розділ в звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА;
- міститься твердження, що аудитор є незалежним від суб'єкта господарювання відповідно до застосовних до аудиту етичних вимог, і те, що аудитор виконав інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог. Таке твердження повинно зазначити юрисдикцію, звідки походять відповідні етичні вимоги або містити посилання на Кодекс етики професійних бухгалтерів, виданий Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів;
- стверджується, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора.

Наступним розділом звіту аудитора є: «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність». При цьому у звіті аудитора має використовуватись термін, прийнятний у контексті правової системи конкретної юрисдикції, а не міститись конкретне посилання на «управлінський персонал». У деяких юрисдикціях прийнятним може бути посилання на тих, кого наділено найвищими повноваженнями. Цей розділ звіту аудитора повинен описувати відповідальність управлінського персоналу за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового

звітування та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначить потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки; та оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі, а також доречності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та відповідності розкриття питань, що стосуються безперервності діяльності, якщо це застосовано. Пояснення відповідальності управлінського персоналу за таку оцінку повинно містити опис, якщо використання припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку є прийнятним.

Цей розділ звіту аудитора також повинен зазначити тих, хто несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування.

Звіт аудитора також повинен містити розділ «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності». Цей розділ звіту аудитора повинен:

- вказувати, що цілями аудитора є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;
- вказувати, що хоча обґрунтована впевненість означає високий рівень впевненості, це не є гарантією, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди дає змогу виявити суттєве викривлення, якщо таке існує;
- вказувати, що викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки,
- пояснювати, що вони вважаються суттєвими, якщо, взяті окремо або в сукупності, вони, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності або містити визначення чи опис суттєвості відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Звіт аудитора повинен бути підписаним, мати адресу, де аудитор провадить свою діяльність, мати дату складання.

Відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», аудиторський висновок може бути наступних видів:

- аудиторський висновок з безумовно позитивною думкою;
- аудиторський висновок з модифікованою думкою: умовно-позитивна думка, негативна думка, відмова від висловлення думки [38].

За результатами проведеного нами аудиту готової продукції можемо зробити висновок, що під час аудиту були отримані достатні та правдиві аудиторські докази для висловлення умовно-позитивної думки. Але необхідно врахувати застереження щодо обґрунтованості бази розподілу загальновиробничих витрат підприємства та застосовувати норми П(С)БО 16 «Витрати» з метою розподілу таких витрат пропорційно нормальній потужності, що визначається у машиногодинах.

Дослідження свідчить, що в комплексі заходів по створенню системи внутрішнього аудиту в ТОВ «Денасмаш» велике значення має формування повної і достовірної облікової інформації про наявність та рух готової продукції. Вирішення проблеми ефективного управління запасами готової продукції та її реалізації потребує врахування всіх аспектів її кругообороту та здійснення аналізу на кожній його стадії. Важливого значення набуває поліпшення якісних показників використання готової продукції за результатами проведеного аудиту.

Висновки за розділом 3

Дослідження організації та методики аудиту готової продукції дають підстави для висновків.

1. Аудиторська перевірка готової продукції включає дослідження й передбачає підтвердження законності господарських операцій щодо готової продукції та правильності відображення їх в обліку. Для аудиту готової продукції повинні використовуватися наступні інформаційні джерела:

внутрішні нормативні документи підприємства (наказ про облікову політику); первинні документи; документи проведених попередніх перевірок.

2. Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування, що передбачає постановку цілей і завдань, визначення відповідальності і обов'язків аудиторів; дає змогу розподілити роботу між членами груп аудиторів щодо виконання аудиторського завдання; полегшує нагляд, керування та координацію роботи аудиторів.

3. Послідовність аудиту готової продукції може бути наступною: визначення мети, завдань, предмету та об'єктів аудиту, методів організації аудиту. При цьому необхідно скласти програму аудиту готової продукції, узагальнити результати аудит та скласти аудиторський звіт.

4. ТОВ «Денасмаш» не підлягає обов'язковій аудиторській перевірці для підтвердження достовірності фінансової звітності, тому аудит на підприємстві не проводився. Однак, на підприємстві доцільно було б проводити внутрішній аудит готової продукції у три етапи: 1) підготовчий етап; 2) етап дослідження (фактична перевірка); 3) завершальний етап.

5. Звіт аудитора надається у письмовому вигляді та містить розділи: «Думка», «Основа для думки», «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність», «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності».

6. Аудиторський висновок може бути наступних видів: аудиторський висновок з безумовно позитивною думкою; аудиторський висновок з модифікованою думкою: умовно-позитивна думка, негативна думка, відмова від висловлення думки.

7. За результатами проведеного нами аудиту готової продукції можемо зробити висновок, що під час аудиту були отримані достатні та правдиві аудиторські докази для висловлення умовно-позитивної думки. Але необхідно врахувати застереження щодо обґрунтованості бази розподілу загальновиробничих витрат підприємства та застосовувати норми П(С)БО 16 «Витрати» з метою розподілу таких витрат пропорційно нормальній потужності, що визначається у машиногодинах.

ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних аспектів обліку та аудиту готової продукції та їх практична апробація на ТОВ «Денасмаш» дозволили зробити наступні висновки.

1. Готова продукція, незалежно від її видів, повинна відповідати основним вимогам: вироблена на даному підприємстві; пройшла всі стадії обробки; характеризується суспільною значимістю – виробництво повинне орієнтуватися на продаж продукції споживачам; має товарну завершеність, тобто повинна відповідати технічним та якісним характеристикам. Під готовою продукцією слід розуміти результат виробництва, що має матеріальну форму, повністю закінчений обробкою на підприємстві, пройшов усі стадії технічного випробування, відповідає технічним умовам та стандартам якості, передбаченим договором або іншим нормативним документом. Готова продукція класифікується за різними ознаками: за формою; за ступенем готовності; за технологічною складністю.

2. Первісна вартість готової продукції включає: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні, склад загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно. Готова продукція може оцінюватися за одним з таких варіантів: плановою (нормативною) виробничою собівартістю або обліковими цінами. Підприємство повинно використовувати методи оцінювання вибуття готової продукції: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу.

3. Предметом діяльності ТОВ «Денасмаш» у сфері виробництва є: виробництво підшипників, зубчастих передач, елементів механічних передач та приводів; виробництво машин та устаткування спеціального призначення,

виробництво і експорт біопалива; ремонт машин та устаткування. У сфері інжинірингу товариство здійснює організацію та проведення науково-дослідних та проектно-конструкторських робіт, розробку та реалізацію проектно-кошторисної документації, у сфері консалтингу – консультації щодо економічних, виробничих, маркетингових та інших питань. Загальне керівництво діяльністю підприємства здійснює директор, до функціональних обов'язків якого відноситься вирішення питань поточного та стратегічного управління фінансово-господарською діяльністю. Функції ведення обліку в ТОВ «Денасмаш» покладено на головного бухгалтера, у підпорядкуванні головного бухгалтера знаходяться бухгалтер з обліку розрахунків та бухгалтер з обліку матеріальних цінностей, у тому числі й готової продукції. На підприємстві застосовується автоматизована форма бухгалтерського обліку із використанням програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2).

4. Капітал та нерозподілений прибуток ТОВ «Денасмаш» за аналізований період зростає. Середньорічна вартість оборотних активів також зростає. Чистий дохід знижується, темпи зниження суми витрат є дещо вищими. Чистий прибуток підприємства має стійку динаміку спаду. Баланс підприємства не був абсолютно ліквідним впродовж останніх трьох років і підприємство мало платіжну нестачу найбільш ліквідних активів, але підприємство є платоспроможним, однак на дату складання звітності не зможе погасити поточні зобов'язання. ТОВ «Денасмаш» є незалежним від зовнішніх джерел фінансування. Автором розроблені пропозиції щодо покращення фінансового стану підприємства.

5. Документальне оформлення випуску готової продукції передбачає оформлення наступних первинних документів: виробничий акт, рапорти про виробіток, таблиці обліку робочого, акт про брак, накладні, відомості, приймально-здавальні документи, акти приймання, бухгалтерські довідки, прибуткові і видаткові ордери, сортові картки складського обліку. В бухгалтерії на підставі приймально-здавальних документів складається накопичувальна

відомість випуску готової продукції. Відвантаження (відпуск) продукції в порядку реалізації проводиться відповідно до укладених договорів, при реалізації готової продукції складаються наступні документи: товарно-транспортна накладна; накладна; податкова накладна; довіреність. Інформація первинних документів узагальнюється в матеріальному звіті. У поточному обліку готову продукцію оцінюють за плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, за фактичною виробничою собівартістю). В ТОВ «Денасмаш» випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відпуск продукції зі складу підприємства на підставі заключених договорів оформлюється накладними та податковими накладними. У випадку розбіжностей між кількістю та якістю відвантаженої продукції складаються розрахунки коригування до податкових накладних. Первинні документи складаються відповідно до вимог чинного законодавства, автоматизовано, містять необхідні реквізити, заповнюються своєчасно.

6. Фактична виробнича собівартість готової продукції визначається на рахунку 23 «Виробництво» після включення до неї всіх виробничих витрат в кінці місяця розрахунковим шляхом. Для обліку загальновиробничих витрат призначено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Собівартість реалізованої готової продукції визначається на рахунку 26 «Готова продукція». Для визначення собівартості готової продукції, що була реалізована за період, собівартість готової продукції, що була вироблена за цей період, збільшується (зменшується) на суму зміни залишків готової продукції на кінець та на початок періоду. Доходи від реалізації готової продукції обліковуються на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», собівартість реалізованої готової продукції обліковується на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». В ТОВ «Денасмаш» видами готової продукції є редуктори, паливні котли, виробничі лінії, біопаливо, до собівартості яких включаються прямі та непрямі виробничі витрати. Прямі виробничі витрати обліковуються на рахунку 231 «Основне виробництво», непрямі – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», який закривається щомісячно.

Загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно до прямих матеріальних витрат. Оскільки в ТОВ «Денасмаш» є основна та побічна продукція було б доцільно до рахунку 26 «Готова продукція» відкривати субрахунки 261 «Основна продукція» за видами готових виробів та 262 «Побічна продукція» за видами побічної продукції. Аналітичний облік витрат виробництва та виходу готової продукції в ТОВ «Денасмаш» ведеться у відомостях, синтетичний облік - у Головній книзі. Узагальнення даних Головної книги проводиться у оборотній відомості. В ТОВ «Денасмаш» відсутня нетипова кореспонденція рахунків.

7. ТОВ «Денасмаш» для автоматизації облікових робіт використовує програму «1С: Бухгалтерія для України. Редакція 1.2» (версія 8.2). Облік готової продукції ведеться з використанням рахунку «Випуск продукції (робіт, послуг)». Випуск готової продукції та напівфабрикатів протягом місяця відображається за плановою собівартістю. В кінці місяця проводиться інвентаризація незавершеного виробництва. Розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції здійснюється наприкінці місяця регламентної операцією «Закриття рахунків». Результати розрахунку собівартості продукції узагальнюються в довідках-розрахунках. Відображення операцій з реалізації готової продукції на підприємстві відбувається документом «Реалізація товарів і послуг», вид операції «Продаж, комісія», документ слід оформлюється в межах договору виду «З покупцем». Для формування проведення по документу «Реалізація товарів і послуг» зазначається код рахунків з обліку готової продукції та взаєморозрахунків з контрагентами. Рахунок доходів від реалізації і рахунок собівартості реалізації зв'язані однозначною відповідністю, необхідні комбінації таких відповідностей ведуться в довіднику «Схеми реалізації». Обліковий цикл підприємства автоматизований, тому налаштовано автоматичне заповнення облікових регістрів та складання фінансової звітності. Однак на підприємстві не аналізуються звіти з управлінського обліку, не здійснюється планування обсягів виробництва та продажу.

8. Аудиторська перевірка готової продукції включає дослідження й передбачає підтвердження законності господарських операцій щодо готової продукції та правильності відображення їх в обліку. Для аудиту готової продукції повинні використовуватися наступні інформаційні джерела: внутрішні нормативні документи підприємства (наказ про облікову політику); первинні документи; документи проведених попередніх перевірок.

9. Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування, що передбачає постановку цілей і завдань, визначення відповідальності і обов'язків аудиторів; дає змогу розподілити роботу між членами груп аудиторів щодо виконання аудиторського завдання; полегшує нагляд, керування та координацію роботи аудиторів. Послідовність аудиту готової продукції може бути наступною: визначення мети, завдань, предмету та об'єктів аудиту, методів організації аудиту. При цьому необхідно скласти програму аудиту готової продукції, узагальнити результати аудит та скласти аудиторський звіт.

10. ТОВ «Денасмаш» не підлягає обов'язковій аудиторській перевірці для підтвердження достовірності фінансової звітності, тому аудит на підприємстві не проводився. Однак, на підприємстві доцільно було б проводити внутрішній аудит готової продукції у три етапи: 1) підготовчий етап; 2) етап дослідження (фактична перевірка); 3) завершальний етап. Звіт аудитора надається у письмовому вигляді та містить розділи: «Думка», «Основа для думки», «Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність», «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності».

11. Аудиторський висновок може бути наступних видів: аудиторський висновок з безумовно позитивною думкою; аудиторський висновок з модифікованою думкою: умовно-позитивна, негативна думка, відмова від висловлення думки. За результатами проведеного нами аудиту готової продукції можемо зробити висновок, що під час аудиту були отримані достатні та правдиві аудиторські докази для висловлення умовно-позитивної думки. Але необхідно врахувати застереження щодо розподілу загальновиробничих витрат пропорційно нормальній потужності.